

**TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
GABINETE TÉCNICO**

**DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE  
IVA e ITP y AJD.**

**2011-2012**

**Coordinador:** Juan Pedro Quintana Carretero. Magistrado Decano del Gabinete Técnico de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

**Autora:** D<sup>a</sup> María Luisa López-Yuste Padial. Letrada del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo



I.2.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios.....	53
I.2.1.1 Entregas de bienes.....	53
I.2.1.2 Pagos anticipados.....	54
I.2.2 Adquisiciones intracomunitarias.....	54
I.3 Sujeto pasivo y responsables.....	55
I.3.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios.....	55
I.3.1.1 Inversión del sujeto pasivo.....	56
I.3.1.2 Persona o entidad establecida.....	57
I.3.1.2.1 En general.....	57
I.3.1.2.2 Establecimientos permanentes.....	58
I.3.1.2.2.1 Concepto.....	58
I.3.1.2.2.2 Supuestos.....	59
I.3.1.2.2.2.1 Sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.....	59
I.3.1.2.2.2.2 Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración excede de doce meses.....	60
I.4 Base imponible.....	60
I.4.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios.....	60
I.4.1.1 Regla general.....	60
I.4.1.1.1 Conceptos incluidos.....	60
I.4.1.1.1.1 Importe total de la contraprestación.....	60
I.4.1.1.1.2 Gastos accesorios.....	61
I.4.1.1.1.3 Intereses por el aplazamiento.....	62
I.4.1.1.1.4 Subvenciones vinculadas al precio.....	63
I.4.1.1.2 Conceptos no incluidos.....	66
I.4.1.1.2.1 Indemnizaciones.....	66
I.4.1.2 Reglas especiales.....	66
I.4.1.2.1 Valor de mercado.....	66
I.4.1.2.2 Vinculación entre las partes.....	67
I.4.1.3 Modificación de la base imponible.....	68
I.4.1.3.1 Ineficacia de la operación.....	68
I.4.1.3.2 Créditos incobrables.....	68
I.4.1.3.3 Otras cuestiones.....	69
I.4.2 Importaciones de bienes.....	70
I.4.2.1 Regla general.....	70
I.4.2.2 Reglas especiales.....	72

I.5 Repercusión.....	75
I.5.1 Requisitos.....	75
I.5.2 Rectificación.....	80
I.5.3 Otras cuestiones.....	81
I.6 Tipo impositivo.....	82
I.6.1 Tipo reducido.....	82
I.6.1.1 Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones.....	82
I.6.1.1.1 Alimentos y bebidas.....	82
I.6.1.1.2 Viviendas.....	83
I.6.1.2 Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas.....	84
I.6.2 Tipo súperreducido.....	84
I.6.2.1 Publicaciones. Material escolar.....	84
I.6.2.2 Medicamentos para uso humano.....	86
I. 7 Deducciones.....	86
I.7.1 En general.....	86
I.7.2 Requisitos formales de la deducción.....	88
I.7.4 Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.....	94
I.7.4.1 Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.....	94
I.7.4.1.1 En general.....	94
I.7.5 Nacimiento del derecho a deducir.....	94
I.7.6 Ejercicio del derecho a la deducción.....	98
I.7.7 Caducidad del derecho a la deducción.....	100
I.7.8 Deducciones en sectores diferenciados.....	104
I.7.8.1 Concepto de sector diferenciado.....	104
I.7.8.2 Régimen de deducciones en sectores diferenciados.....	104
I.7.8.3 Concepto de operaciones accesorias.....	105
I.7.9 Regla de prorrata.....	106
I.7.9.1 Supuestos de aplicación.....	106
I.7.9.1.1 Realización de operaciones con y sin derecho a deducción.....	106
I.7.9.1.2 Obtención de subvenciones vinculadas al precio.....	107
I.7.9.2 Prorrata general.....	108
I.7.9.2.1 Denominador.....	109

I.7.9.2.1.1 Subvenciones no vinculadas directamente al precio de las operaciones.	109
I.7.9.2.1.2 Valores integrados en la cartera de las entidades financieras.	113
I.7.9.2.2 Operaciones no computables en la fracción.	114
I.7.9.2.2.1 Operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.	114
I.7.9.2.2.2 Operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad habitual del sujeto pasivo.	115
I.7.9.2.2 Importe por el que se computan las operaciones.	116
I.7.9.3 Prorrata especial.	117
I.7.10 Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad.	120
I.8 Devoluciones	121
I.8.1 Supuestos generales	121
I.8.2 Devolución a no establecidos	122
I.9 Regímenes especiales	123
I.9.1 Agricultura, ganadería y pesca	123
I.9.2 Agencias de viaje.	123
I.10 Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura.	124
I.11 Gestión.	127
<b>II- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.</b>	129
II.1 Transmisiones patrimoniales onerosas.	129
II.1.1 Hecho imponible.	130
II.1.1.1 No sujeción. Relaciones con el IVA	130
II.1.2 Normas especiales.	131
II.1.2.1 Préstamos y negocios asimilados.	131
II.1.2.2 Concesiones administrativas y negocios asimilados	133
II.1.2.3 Excesos de adjudicación.	138
II.1.2.4 Transmisiones de valores.	139
II.2 OPERACIONES SOCIETARIAS	141
II.2.1 Aspectos generales. Puntos de conexión	141
II.2.2 Hecho imponible.	141
II.2.3 Base imponible	143
II.3 ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	144
II.3.1 Documentos notariales	144
II.3.1.1 Supuestos de no sujeción.	144

II.3.1.2 Préstamos hipotecarios. ....	145
II.3.1.3 Condiciones resolutorias explícitas. ....	146
II.3.1.4 Obra nueva y división horizontal. ....	149
II.3.1.5 Sujeto pasivo. ....	152
II.3.1.6 Tipo impositivo. ....	153
II.4 BENEFICIOS FISCALES. ....	154
II.4.1 Exenciones subjetivas ....	154
II.4.1.1 Administraciones públicas. ....	154
II.4.1.1.1 Administración corporativa ....	154
II.4.2 Exenciones objetivas. ....	155
II.4.2.1 Juntas de compensación. ....	155
II.4.2.2 Transmisión de valores ....	157
II.4.2.3 Operaciones societarias. ....	164
II.5 COMPROBACIÓN DE VALORES. ....	170
II.6 GESTIÓN ....	172

## **I.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

### **I.1 Hecho imponible.**

#### **I.1.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

##### **I.1.1.1 Concepto.**

Transmisión de un derecho de superficie sometido a condición suspensiva -la obtención de las correspondientes autorizaciones o licencias- que no se cumplió. El negocio jurídico viene referido al hecho imponible y los pagos a cuenta tributan aún cuando todavía no haya nacido el hecho imponible.

STS de 11 de diciembre de 2012 (RC 4930/2009).

“En el siguiente motivo se aduce por la recurrente la improcedencia de sujetar al IVA la denominada operación nº 1, consistente en la transmisión de un derecho de superficie sometido a condición suspensiva (la obtención de las correspondientes autorizaciones o licencias), que no se cumplió, por lo que nunca produjo efecto, aunque se recibieran cantidades anticipadamente.

[...]

Según contrato privado de fecha 4-4-1995, el sujeto pasivo se comprometió a ceder a Petrogal Española, SA., el derecho de superficie sobre el solar descrito en el documento durante un periodo de 99 años. El complejo contrato incluía entre otras las siguientes cláusulas: 1) la propietaria gestionará todas las autorizaciones administrativas para la obtención de la inscripción provisional para la construcción de la estación de servicio (cláusula primera). 2) Obligación del sujeto pasivo de ceder el derecho de superficie a favor de Petrogal, sobre el terreno descrito 3) Compromiso de Petrogal de construir por su cuenta y cargo la estación de servicio. 4) Petrogal cederá la explotación de la estación de servicio a Joricar o a la sociedad a constituir. 5) La duración del derecho de superficie a constituir será de 99 años, al término del cual, podrá ser renovado. Llegado el término sin haberse solicitado la renovación, todas las instalaciones existentes revertirán a los propietarios, 6) El derecho de superficie que se constituye a favor de Petrogal devengará un canon anual de 35.353.353 ptas., canon que Petrogal abona anticipadamente a la propietaria en este acto (cláusula cuarta).

A la vista de lo expresado en dicho contrato el motivo debe desestimarse, pues otra cosa no puede entenderse conforme al artículo 75.Dos de LIVA, transcrito expresamente en la sentencia recurrida. El que el régimen de la condición suspensiva sea diferente al que figura en la regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

Jurídicos Documentados, tiene su razón de ser en que responden a una distinta naturaleza. Siendo el IVA un impuesto neutral en el que es el último adquirente el que soporta el tributo, no puede verse interrumpido el régimen de repercusiones de la cadena comercial a pretexto de una futura condición suspensiva. Lo que ocurrirá es que, si la condición no se cumple se abrirán para el transmitente las posibilidades de devolución que la Ley establece, o la modificación de la base imponible regulada en el art. 80.Dos LIVA, pues el hecho imponible de las transmisiones de bienes o constitución de derechos reales sobre los mismos sujetas a condición se produce por la entrega de los bienes o la constitución del derecho, que en este caso, al margen de otras formalidades, se produce por la firma del contrato y pago del precio” (FD Sexto).

La cesión gratuita por parte de una cervecera a sus clientes de mostradores, botelleros, neveras y otro material comercial vinculado con la actividad empresarial de la cedente y de los cesionarios no está sujeta al Impuesto.

STS de 20 de junio de 2012 (RC 5550/2008).

“La conclusión que se obtiene es doble:

a) La sujeción al IVA, como operación de autoconsumo, de todas las prestaciones de servicios realizadas a título gratuito para usos o fines ajenos a la actividad empresarial o profesional del contribuyente.

b) Cuando la prestación de servicios gratuita se realiza en el marco de la actividad que constituye el objeto o giro empresarial de la recurrente, no se sujeta al IVA. Tales servicios no pueden recibir la calificación de autoconsumo si se realizan para los fines propios del negocio desarrollado.

Las anteriores reflexiones obligan a estimar el recurso en este particular y a casar la sentencia de instancia en la medida en que confirma el pronunciamiento de las decisiones administrativas discutidas consistente en considerar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones de cesión gratuita por parte de Heineken a sus clientes de mostradores, botelleros, neveras y otro material comercial vinculado con la actividad empresarial de la cedente y de los cesionarios, debiéndose aminorar las liquidaciones impugnadas en los importes correspondientes” (FD Séptimo).

La cesión de buques en time charter o fletamento por tiempo por el armador es un servicio de arrendamiento, no de transporte.

STS de 26 de marzo de 2012 (RC 4384/2008).

“Así las cosas, con independencia de la naturaleza del contrato que suscribieron ambas compañías, el servicio prestado por la recurrente en su ejecución no puede ser calificado como de transporte a efectos del impuesto sobre el valor añadido, porque lo prestaba el fletador; ha de serlo como de arrendamiento o cesión de buques” (FD Cuarto 2).

La cesión entre dos entidades de la posición contractual que una de ellas ostenta y que determina el derecho a adquirir de una tercera entidad unos terrenos implica la existencia de una transmisión sujeta al Impuesto.

STS de 15 de marzo de 2012 (RC 6273/2008).

“[A]rgumenta la entidad recurrente que la sentencia considera probada la existencia de una transmisión de ASKETA a AUZOLAN de la posición contractual que la primera ostentaba y que tenía como contenido el derecho a adquirir de CAJA LABORAL los terrenos controvertidos y la obligación de entregar a COMERCIAL EXPOMUEBLE, S.A. 1300m<sup>2</sup> de locales y 25 plazas de garaje. Entiende la parte que la cesión del contrato no está regulada en el Código Civil, pero que ha sido reconocida por una amplia jurisprudencia y que exige consentimiento expreso. Se invoca la Sentencia de la Sala de lo Civil de este Tribunal, de 9 de julio de 2003.

A su juicio, no consta en el expediente ni ha sido acreditada por la Sala de instancia, el consentimiento expreso de la parte cedida, COMERCIAL EXPOMUEBLE, S.A., resultando por tanto nulo de pleno derecho el negocio jurídico celebrado entre ASKETA y AUZOLAN, lo que finalmente provoca la nulidad de las liquidaciones impugnadas, al no haberse producido el hecho imponible en el IVA.

[...]

La jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal, ha destacado que el rasgo que más claramente distingue la cesión del contrato de la cesión de créditos o la asunción de deuda es el de versar sobre un contrato de prestaciones recíprocas, razón por la cual se exige la conjunción de tres voluntades contractuales (las de cedente, cesionario y cedido) como determinante de su eficacia (SSTS 28-4-03, 27-11-98 y 5-3-94), habiéndose inclinado la jurisprudencia por esta figura más que por la cesión de crédito y la asunción de deuda simultáneas (SSTS 5-12-00 y 9-12-99). En suma, como señala la sentencia de esta Sala de 29 de junio de 2006, la esencia de la cesión del contrato es la sustitución de uno de sus sujetos y la permanencia objetiva de la relación contractual, implicando la transmisión de la misma en su integridad, por lo que pasan al nuevo sujeto no sólo las obligaciones sino también los derechos del primitivo.

La cesión del contrato exige la concurrencia de tres voluntades, esto es, las del cedente y cesionario y, como acaba de indicarse, la del denominado cedido o contratante cedido, razón por la que se califica de auténtico contrato plurilateral.

Ahora bien, esas tres voluntades no tienen la misma significación y, de consiguiente, la misma eficacia, pues cedente y cesionario declaran el uno frente al otro en un mismo plano, como se tratase de un contrato bilateral, mientras que, por el contrario, el cedido presta su consentimiento, en las condiciones que acuerde con el cedente, o el cesionario, o con ambos.

Lo expuesto hace que si bien la prestación del consentimiento ha de aparecer en forma indubitada, puede ser expresa o tácita. Así lo tienen reconocido las Sentencias de la Sala Primera de lo Civil de 4 de febrero de 1993 y 5 de marzo de 1994.

Del mismo modo, el consentimiento puede prestarse de forma anterior, coetánea o posterior al contrato de cesión” (FD Tercero).

La cesión gratuita a un Ayuntamiento de un edificio, haciendo constar en la escritura que la misma se hace en concepto de permuta por el 10% del aprovechamiento medio del sector, es un autoconsumo de bienes sujeto al Impuesto.

STS de 26 de enero de 2012 (RC 4087/2007).

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

Por tanto, por disposición de la ley, y desde el principio del planeamiento del sector, el Ayuntamiento respectivo tiene derecho a participar en el 10% del aprovechamiento medio del sector, de tal forma que los propietarios no reciben todo el aprovechamiento medio fijado en principio por él, sino el que resulta de deducir de el porcentaje que corresponde a la Comunidad, es decir, a la Administración. Lo que ocurre es que ese porcentaje debe materializarse a través de la obligación de ceder suelo, expresión quizás inadecuada la utilizada por la Ley 6/1998, porque no existe una auténtica entrega, sino más bien reparto, o si se quiere materialización o especificación del derecho, perteneciente, insistimos que "ex lege" y desde el principio del planeamiento, a la Comunidad.

Ahora bien, en el presente caso no existe ni reparto ni materialización o especificación de derechos derivados de la ley, sino que la entidad recurrente, en virtud de obligación asumida con los vendedores del terreno, los cuales habían suscrito el oportuno convenio urbanístico al efecto, cedió gratuitamente el edificio construido al Ayuntamiento de Gavá, dando lugar a una auténtica "entrega", sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación del artículo 9.1º de la Ley 37/1992, que considera asimilada a la entrega de bienes al autoconsumo y, dentro de él, a "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo". (sin duda se refiere a la transmisión a título gratuito).

El fundamento de esta forma de tributación fue expuesto detalladamente en nuestra Sentencia de 16 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 6903/03), con reseña de la explicación contenida en la Sentencia del TJCE de 8 de marzo de 2001 y que supone la necesidad de gravar las cesiones gratuitas para evitar que el sujeto pasivo se beneficie de las deducciones de cuotas soportadas en la adquisición de bienes incorporados a la actividad económica. Por ello, y tal como consta en el expediente administrativo, la liquidación se giró en función del coste del terreno sobre el que se asienta la construcción y del de ésta última, según los datos obtenidos a partir del coste total del "Centre Comercial Bernasud", del que forma parte, aun cuando sea como entidad separada, el edificio cedido.

Así pues, no tiene el mismo tratamiento la cesión de terrenos en aplicación de lo dispuesto en la Ley, (no sujeta a IVA), que le entrega gratuita de un edificio que tiene la

calificación legal de autoconsumo y que, en la medida en que es llevada a cabo por un empresario en el ejercicio de su actividad, está sujeto al citado Impuesto” (FD Cuarto).

La cantidad abonada por la rescisión unilateral de un contrato de arrendamiento tiene la consideración de prestación de servicios.

STS de 19 de diciembre de 2011 (RC 3954/2009).

“A la vista de las cláusulas transcritas, la cantidad que «Tiempo Futuro» abonó a «Mare Nostrum» por la rescisión unilateral del contrato de arrendamiento debe ser considerada como una contraprestación por una prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor añadido (artículo 11.Uno de la Ley 37/1992); en concreto, por la renuncia a los derechos que para la sociedad arrendataria derivaban de dicho contrato. No era incardinable, por tanto, en el ámbito de aplicación del artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992. Los daños padecidos por la compañía arrendataria en relación con el futuro hotel, a los que alude la arrendadora (compromisos laborales, campañas publicitarias, contratos firmados, etc.), venían cubiertos cuando resolvió el contrato de arrendamiento, esto es, antes de que el inmueble fuera puesto a disposición de la arrendataria para comenzar en el mismo su actividad hotelera, por el período de carencia que acordaron para la renta en la estipulación 6ª” (FD Cuarto).

La transmisión de un bien inmueble por un particular a un empresario que lo va a destinar a su actividad no está sujeta al Impuesto.

STS de 16 de diciembre de 2011 (RCUD 5/2009).

“[C]uando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la "realización de una transmisión" con la "intervención en una compraventa”” (FD Quinto).

Véase también la STS de 15 de diciembre de 2011 (RCUD 19/2009), FD Quinto.

Los servicios de telecomunicación prestados a personas y entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto constituyen una prestación de servicios sujeta al mismo.

STS de 30 de septiembre de 2011 (RC 1454/2006).

“Como bien indica la sentencia recurrida, la norma citada no es de aplicación a este caso, pues no se trata de que se haya impuesto "una tasa fiscal sobre la tasa de percepción por los servicios internacionales de telecomunicación", sino que: 1º por la prestación de sus servicios la recurrente cobra un precio; 2º la ley del IVA sujeta con carácter general las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto, no apareciendo las litigiosas ni como operaciones no sujetas ni como operaciones exentas; 3º el IVA no es una tasa fiscal impuesta por el

Estado español sobre este concreto servicio, sino que se trata de un impuesto que, como se ha indicado, grava la entrega de bienes y prestaciones de servicios. En conclusión, los servicios de telecomunicaciones prestados a extranjeros no establecidos en España están sujetos (lo que no se discute) y la citada norma en que apoya su tesis la recurrente no constituye una declaración de exención del IVA” (FD Tercero).

Las cantidades que los clubes de fútbol reciben del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado son subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones y, por ende, no sujetas al Impuesto.

STS de 13 de junio de 2011 (RC 2072/2008).

“[T]ales cantidades no pueden ser calificadas como contraprestaciones satisfechas por el ONLAE para obtener la cesión del nombre por los clubes de fútbol, debiendo atribuírseles la condición de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones sujetas al impuesto” (FD Segundo).

Véanse también las SSTs de 23 de enero de 2012 (RC 5875/2009), FD Tercero; de 7 de octubre de 2011 (RC 3222/2007), FD Segundo; de 3 de octubre de 2011 (RC 1536/2010), FD Primero; de 18 de julio de 2011 (RC 5316/2008), FD Primero; de 13 de junio de 2011 (RC 5425/2008), FD Primero; de 20 de mayo de 2011 (RC 3835/2007), FD Tercero; de 9 de mayo de 2011 (RC 5253/2007), FD Segundo; y de 10 de marzo de 2011 (RC 4036/2006), FD Tercero.

La utilización por la propia entidad para sus actividades bancarias de los bienes o servicios por ella adquiridos para destinarlos al funcionamiento del inmueble de oficinas en el que ejerce aquéllas junto con otras entidades del grupo, a las que cede parte de su uso, no está sujeta al Impuesto.

STS de 24 de marzo de 2011 (RC 5134/2006).

“En particular, el artículo 12 de la Ley del IVA no incluye entre los autoconsumos de servicios la afectación o cambio de afectación de los servicios adquiridos en un sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo a otro sector de actividad diferenciado del precedente. Por esta razón, y teniendo en cuenta que no resulta procedente aplicar la analogía para ampliar el ámbito del hecho imponible por prohibirlo expresamente el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria añadido por Ley 25/1995, de 20 de julio, debe concluirse que las citadas operaciones no estuvieron sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por consiguiente, al no estar sujeta al IVA la utilización por la propia Entidad, en el desarrollo de sus actividades empresariales en el sector diferenciado bancario, de los bienes o servicios por ella adquiridos o recibidos en cesión de uso relativos al edificio situado en el Paseo de la Castellana nº 32 de Madrid y demás servicios accesorios y complementarios de los anteriores, procede minorar las bases y cuotas declaradas por la Entidad al tipo del 16%” (FD Sexto).

El contrato de arrendamiento de un conjunto de cajas móviles y vagones para el transporte por ferrocarril, concertándose con el arrendador la concesión de una opción de compra, así como que los bienes arrendados no se devuelven al término del arriendo, sino que son conservados por el arrendatario hasta el término de su vida útil, es un contrato atípico de disposición sujeto al Impuesto.

STS de 17 de febrero de 2011 (RC 4688/2006).

“Una de las divergencias que resolvió la sentencia de instancia fue la relativa a las operaciones de arrendamiento concertadas entre el 28 de diciembre de 1997 y el 29 de noviembre de 1998, por las cuales la recurrente cedió a TRANSFESA un conjunto de 154 cajas móviles y 144 vagones para el transporte por ferrocarril, a cambio de un precio, pues mientras aquella las consideraba como "renting" sin cesión del poder de disposición, la Inspección, en calificación que fue confirmada por el TEAC, consideró que se trataba de arrendamientos-venta con entrega del poder de disposición a la fecha del contrato [...].

El motivo debe rechazarse a partir de que tanto la valoración y apreciación de la prueba como la interpretación de los contratos, es función privativa de la Sala de instancia, debiendo indicarse que en el presente caso, sobre la base de los hechos demostrados, aquella extrae la consecuencia del reconocimiento de un inicial poder de disposición, que hace aplicable el artículo 8. Dos.5º de la Ley del IVA, en el que se consideran entregas de bienes a los efectos del Impuesto "las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados", debiéndose incluir entre estos últimos los calificados como contratos atípicos de disposición, cual acontece aquí con el contemplado y calificado como tal por la sentencia” (FD Tercero).

Están sujetas al Impuesto las transmisiones de bienes en virtud de expropiación forzosa.

STS de 16 de febrero de 2011 (RC 2881/2006).

“En cualquier caso, y tal como el recurso está planteado, la Comunidad de Bienes debió repercutir el IVA que a la operación de expropiación correspondía sobre el Ayuntamiento, siendo irrelevantes a estos efectos, los eventuales rechazos de dicho concepto impositivo por parte del Ayuntamiento que deberían ser combatidos por el medio procedente, pero en ningún caso soslayando la aplicación del IVA. Del mismo modo y por la entrega de los solares recibidos en contraprestación ha de exigirse la factura pertinente, pues tal documento es requisito para la deducción” (FD Tercero).

### **I.1.1.2 Concepto de empresario o profesional.**

**Urbanizadores de terrenos y promotores, constructores o rehabilitadores de edificaciones destinadas a su venta o cesión por cualquier título.**

**STS de 20 de diciembre de 2012 (RC 2420/2011).**

“[E]l Proyecto de urbanización global que afecta a la totalidad de la Unidad de Actuación Urbanística en el que se encuentra situada la finca transmitida se encontraba prácticamente concluido cuando se transmite aquella, sin que quepa atribuir relevancia alguna al hecho, puesto de manifiesto por la Administración recurrente, de que el terreno en cuestión no había sufrido de manera real la transformación material tendente a la edificación, por cuanto la participación en el proceso de urbanización de dicho terreno no lo hacía susceptible strictu sensu de tal transformación, pues se encontraba sujeto a la cesión contemplada en el citado apartado octavo del Convenio Urbanístico que tenía por objeto llevar a efecto en la Unidad de Ejecución, y por tanto en la finca transmitida, la Modificación puntual del PGOU de Madrid de 1985 en el ámbito de la Zona de Valdemarín Oeste entre el Nudo del Barrial y el Monte del Pardo y que literalmente acuerda

" (...) Igualmente, la parcela nº 6 (la vendida).....se recalifica con la nueva ordenanza y quedara excluida del Reparto de cargas y beneficios en los mismos términos que la anterior, excluyéndose, de la reparcelación y de los costes de urbanización del área, y por tanto del sistema de actuación por Compensación, si bien deberá de ceder a la UA V-5 la superficie de la finca afectada por el trazado viario de la M-40 y de la Avda. de Valdemarín.

El Ayuntamiento de Madrid se compromete a realizar la reposición de bienes destruidos en la parcela nº 6 con motivo de la ocupación de los terrenos afectados por el trazado de la M-40 y una vez evaluada la entidad de los mismos su ejecución será inmediata".

De esta manera, la participación en el proceso de urbanización de los transmitentes se verificó sustituyendo el pago en dinero de los costes de urbanización que les correspondían por la cesión gratuita de superficie ocupada por unos viales, soportando, por tanto, un gravamen que le hace susceptible de ser incluido en dicho proceso urbanizadorio de los terrenos, a los efectos contemplados en los artículos 5.Uno, letra d) y 20.1.20º de la LIVA.” (FD Tercero).

STS de 12 de diciembre de 2011 (RC 1100/2009).

“La controversia suscitada se centra únicamente en determinar si los vendedores de la finca objeto del presente recurso tenían o no la condición de empresarios a efectos del IVA y, en consecuencia, el comprador tenía derecho a deducirlo.

[...]

[L]a Sala de instancia analiza y plasma en el fundamento jurídico Segundo los hechos que le llevan a la convicción de que el vendedor del terreno no tenía la condición de empresario y, en consecuencia, a mantener la no sujeción al IVA de la operación (los vendedores no tenían carácter de empresarios, pues no todo urbanizador ocasional es empresario, no consta el desarrollo de actividad económica por parte de los vendedores, y la entidad no justifica de modo suficiente el amplio período temporal producido entre la recepción de la obra y su venta). Elementos todos ellos que llevan al Tribunal a presumir que la urbanización fue para uso propio. Y frente a la presunción que establece la Sentencia impugnada, la parte recurrente no presentó ni presenta argumento alguno que permita desvirtuar las afirmaciones realizadas, ofreciendo como único razonamiento

la mala conyuntura económica de los años en los que se produjo la venta que ocasionó un ralentizamiento del mercado.

Por lo tanto, dando por probado el Tribunal de instancia que existen una serie de indicios que le llevan a presumir que el transmitente del terreno no era empresario, no siendo éstos desvirtuados por la entidad recurrente, y no concurriendo en este caso ninguna de las circunstancias que habilitan a esta Sala para entrar a valorar los hechos, el motivo debe ser desestimado.

[...]

«Tesafer» también nos plantea, en su único motivo de casación, si para atribuir la calificación de urbanizador, a efectos del artículo 5.Uno, apartado d), de la Ley 37/1992, puede aplicarse el mismo criterio sentado por esta Sala en la sentencia pronunciada el 8 de noviembre de 2004 (casación 2327/99, FJ 2º), en la que se considera promotor no sólo a quien ejecute o encargue los trabajos físicos de urbanización sino también a quien se limite a realizar los gastos exigidos por el planeamiento urbanístico.

Procede comenzar recordando el tenor literal del artículo 5.Uno, letra d), de la Ley 37/1992: «A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: 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».

Sin necesidad de entrar en más detalles se observa cómo el legislador distingue nítidamente entre «quienes efectúen la urbanización de terrenos» y «quienes efectúen la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones», lo que es perfectamente lógico, porque urbanizar y promover no son actividades coextensas: quien promueve puede también urbanizar pero quien urbaniza no puede promover, pues en tal caso deja de ser urbanizador y pasa a convertirse en promotor. Luego, las reflexiones de este Tribunal Supremo sobre el promotor no tienen por qué extenderse mutatis mutandi al urbanizador” (FFDD Tercero y Cuarto).

No pueden tener la consideración de urbanizadores ocasionales quienes entregan terrenos no sometidos a transformación física.

STS de 24 de octubre de 2011 (RC 59/2008).

“[N]uestra doctrina sobre la interpretación que ha de darse al término “terrenos en curso de urbanización” respeta el objetivo perseguido por la letra h) de la parte B del artículo 13 de la «Sexta Directiva», esto es, eximir del pago del impuesto únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción (apartado 25 de la sentencia Gemeente Emmen), porque la sociedad recurrente olvida, cuando defiende lo contrario, que el destino a la construcción puede ser una exigencia de las normas urbanísticas internas, pero el proceso constructivo no comienza hasta que se inicia la transformación física de los terrenos; 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, por eso no pueden calificarse como

“terrenos en curso de urbanización” aquellos en los que no se hayan iniciado las operaciones de transformación física de los mismos.

[...]

En definitiva, por más que el destino jurídico de los terrenos sea la construcción, hasta que el proceso constructivo no se inicia materialmente dicho destino no se habrá hecho efectivo y, mientras no lo sea, se estarán entregando terrenos sin edificación no destinados a la construcción.” (FD Tercero).

### **I.1.1.3 Concepto de actividades empresariales o profesionales.**

**Participación de las agrupaciones de productores de aceite de oliva en la gestión de las ayudas comunitarias recibidas. Imprudencia de considerar tal gestión como prestación de servicios.**

**STS de 23 de octubre de 2012 (RCU 266/2010).**

“[L]a participación en la gestión de las ayudas comunitarias por las organizaciones de productores de aceite de oliva no puede calificarse de ningún modo como empresarial, ya que no tiene por finalidad intervenir en un proceso productivo, sino que sólo puede comprenderse en el marco de la correspondiente relación diseñada por la normativa comunitaria, y en cuya virtud venían obligadas a asumir determinadas tareas, que no pueden ser calificables de empresariales en cuanto se realizan al margen del tráfico mercantil, aunque el cumplimiento de las obligaciones exija el empleo de medios materiales y humanos.

Por otra parte, la forma de financiación no imprime carácter oneroso a la actividad que realizan al no existir transacción o pacto ni precio convenido con cada uno de los socios productores, sino una relación jurídica nacida de la normativa comunitaria, que concede el derecho a retener el porcentaje del importe de la ayuda prevista como mecanismo compensatorio, lo que impedía hablar de intercambio de prestaciones recíprocas o de contravalor efectivo del servicio prestado” (FD Noveno).

Véanse también las SSTs 23 de julio de 2012 (RCUD 275/2010), FD Noveno; de 16 de julio de 2012 (RCUD 277/2010), FD Noveno; y de 15 de julio de 2011 (RRCUD 132/2008 y 98/2008), FD Quinto.

### **I.1.1.4 Operaciones no sujetas.**

#### **I.1.1.4.1 En general.**

**No están sujetas al Impuesto las cantidades satisfechas en concepto de derechos de imagen de futbolistas y técnicos, al tratarse de rendimientos del trabajo personal.**

STS de 9 de mayo de 2011 (RC 5253/2007).

“Acierta la Sala a quo al negar la deducibilidad de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por el «Sporting de Gijón», porque siendo las cantidades pagadas en concepto de derechos de imagen de futbolistas y técnicos rendimientos del trabajo personal de los mismos, la repercusión del impuesto sobre el valor añadido es improcedente, pues son operaciones no sujetas, conforme al artículo 7.5º de la Ley 37/1992” (FD Cuarto).

#### **1.1.1.4.2 Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional.**

##### **La existencia o no de cesión de una organización para continuar en la actividad del tradens o iniciar una nueva es de valoración casuística.**

STS de 22 de noviembre de 2012 (RC 1577/2010).

“[L]a sentencia aplica en forma que estimamos correcta, la doctrina del TJUE y de esta Sala en torno a la transmisión del patrimonio empresarial y la no sujeción a IVA (artículo 7.1 de la Ley 37/1992).

Por otra parte, teniendo en cuenta el estado actual de la doctrina sobre la materia, reflejado en la Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003 (Asunto Zita Modes Sàrl), la ahora impugnada en casación entiende, con buen criterio igualmente, que la existencia o no de cesión de una organización para continuar en la actividad del "tradens" o iniciar una nueva, es de valoración casuística, tras lo cual aprecia que Inmobekea Bilbao,S.L., que se dedicaba a la actividad de arrendamiento cede los tres locales a la entidad recurrente, la cual los arrienda a su vez al nuevo concesionario, haciendo posible así la continuidad de esta actividad, añadiendo que en el caso enjuiciado no resultaba necesaria la transmisión de una especial estructura y organización” (FD Tercero).

Transmisión del negocio de oficina de farmacia con todas sus existencias, derechos, instalaciones y mobiliario, fondo de comercio, usos y pertenencias.

STS de 17 de diciembre de 2012 (RC 1846/2011).

“Por consiguiente, a partir del 1 de Enero de 1992 es necesario diferenciar:

- La transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúa en el ejercicio de la misma actividad, no queda sujeta al IVA, ni a la modalidad de ITP, transmisiones onerosas, a excepción de los inmuebles que tributan por esta modalidad.
  
- La transmisión de la totalidad del patrimonio profesional realizada a favor de un solo adquirente cuando éste continúa en el ejercicio de la misma actividad, no queda sujeta al IVA ni a la modalidad del ITP, transmisiones onerosas, en su totalidad sin excepcionar siquiera los inmuebles.

En el caso presente, independientemente de que se considere actividad empresarial ó profesional la propia del farmacéutico, estando excluida la transmisión del inmueble, debemos entender que la transmisión no está sujeta al IVA ni al Impuesto de transmisiones” (FD Tercero).

Fraude de ley. Aportación no dineraria de bienes que constituyen rama de actividad a una entidad y adjudicación en pago de deudas a un banco de las acciones que se reciben a cambio.

**STS de 28 de junio de 2012 (RC 4088/2009).**

“[T]anto las resoluciones administrativas como el Abogado del Estado, en su recurso de casación, consideran que a través del conjunto de operaciones explicadas en los Antecedentes, y mediante el rodeo que supone la aportación no dineraria a una sociedad previamente constituida para la suscripción de las participaciones, que luego son entregadas a la entidad acreedora, se obtiene el mismo resultado que si se hubiera producido la entrega de bienes en adjudicación en pago de deudas, si bien en este último caso hubiera existido sujeción a IVA.

En cambio la sentencia, estima el recurso contencioso-administrativo bajo las siguientes consideraciones:

1ª) Ante todo, apreciando que lo transmitido por NAUTICA AMPURIABRAVA, S.A. fue una rama de actividad, así como que no se negó por la parte demandada la continuidad de la actividad empresarial (finalidad de la declaración de no sujeción contenida en el artículo 7.1º.b) de la Ley del IVA) y tampoco se afirmó que la transmisión de las acciones comportara la extinción de aquella.

2ª) A partir de la continuidad de la actividad empresarial, no negada por la Administración, la transmisión de participaciones no supone una entrega de bienes en pago de deudas, sino una cesión del capital de una sociedad en funcionamiento, que no es el supuesto de sujeción al IVA que se recoge en el artículo 8.

Y así las cosas, debemos desestimar el motivo de casación formulado con base en la apreciación probatoria de la Sala de instancia, que considera que lo transmitido inicialmente no era un conjunto aislado de bienes, sino una rama de actividad, que permitía a Catmoll, S.L. continuar aquella en la misma forma que antes de la transmisión, sin que se negara la efectiva continuidad y sin que se manifieste que la transmisión de las participaciones supusiera una cesación en ella.

El inconveniente de la postura mantenida en las resoluciones administrativas es que se ha juzgado que la actuación de NAUTICA AMPURIABRAVA, S.A. fue realizada en fraude de ley a la vista de la operación en su conjunto, del cual formaba parte como acto final, la entrega de las participaciones de Catmoll, S.L. a la entidad financiera, pero sin contar para nada con la legítima opción que a esta última pertenece y a quien, por cierto, no se le dio audiencia en el procedimiento administrativo de declaración de fraude de ley.

En efecto, es patente que la entidad financiera sí podía estar interesada en recibir un conjunto empresarial organizado como el que fue objeto de aportación a la entidad Catmoll, S.L., no para su gestión directa (obviamente casa mal con lo que es su objeto social la explotación directa de amarres), sino mediante adquisición de las participaciones en que se divide su capital, obteniendo con ello los correspondientes ingresos.

De esta forma, el conjunto de la operación entra dentro de una de las opciones que a ambas partes, acreedora y deudora, y no solo a la segunda, le correspondían para dar por satisfecha la deuda. A estos efectos, debe ponerse de relieve que en el escrito de demanda se indicaba la dificultad que suponía la posibilidad de cesión de las acciones de NAUTICA AMPURIABRAVA, S.A., dada la desigualdad de las deudas contraídas por los dos socios con la entidad financiera y demás circunstancias concurrentes en el supuesto, sin que se realizara oposición alguna a la alegación de la demandante.

Finalmente, aun cuando no se realizara oposición en contrario en el escrito de contestación a la demanda, ni se realice comentario alguno en la sentencia, conviene dejar sentado aquí, que la parte hoy recurrida ponía también de relieve en el escrito de demanda el efecto neutro de la tributación por IVA, pues siendo la escritura pública de 23 de diciembre de 1993, el importe de la repercusión hubiera debido de ingresarse en el Tesoro antes del 30 de enero de 1994, con inmediato derecho a la deducción o, en su caso, a la devolución, por parte de la entidad financiera” (FD Cuarto).

### **Transmisión del patrimonio empresarial por escisión.**

#### **STS de 18 de octubre de 2012 (RC 3448/2011).**

“[H]oy la sociedad recurrente es la Sociedad Urbasan S.L., de nueva creación, que como hemos indicado anteriormente, “en realidad, a una nueva sociedad que mantiene el nombre de la sociedad escindida, la misma distribución accionarial en socios y participación que aquélla, se queda con todo lo que no sean parcelas urbanizadas, y mantiene el resto de cuentas de activo y pasivo de la entidad escindida“. En este caso, al igual que hace la Inspección, entendemos que, por un principio de coherencia y dada la íntima conexión entre ambas cuestiones, la denegación del régimen especial debe llevar aparejada la sujeción al IVA de la escisión. Ahora bien, también es de resaltar que aquella, tras declarar esa sujeción, procede a aplicar a la recurrente las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.20 y 20.Uno. 22 del citado Impuesto, respecto de todos los inmuebles que le fueron adjudicados en la escritura de escisión de 23 de diciembre de 2000, tal como consta en el citado informe ampliatorio” (FD Segundo).

#### **STS de 14 de mayo de 2012 (RC 2803/2008).**

“En la citada reciente sentencia de 30 de junio de 2011 (casación 5654/09, FJ 3º), remitiendo a otra que pronunciamos el 10 de marzo de 2011 (casación 6131/06, FJ 4º), en relación con el régimen especial del impuesto sobre sociedades, hemos manifestado que no basta con que el conjunto de los elementos transmitidos permita desarrollar en un futuro una actividad económica autónoma, deben posibilitar el ejercicio de alguna cuando se produce la transmisión. Por consiguiente, se ha de valorar a la vista de las circunstancias fácticas del caso si el conjunto de bienes transmitidos permitía o no

desarrollar una actividad económica autónoma a los beneficiarios de la transmisión, fuera o no la misma que realizaba la sociedad transmitente.

[...]

(a) Sobre la total y absoluta inactividad de la sociedad transmitente.

La Sala de instancia defiende que INMOBILIARIA BARRAQUER, S.L., venía realizando una actividad empresarial, al afirmar que «se ha transmitido una rama de actividad, pues con el patrimonio recibido por las sociedades resultantes de la escisión puede continuarse la actividad empresarial que venía realizando la escindida» (FJ 2º), pese a que los representantes del obligado tributario manifestasen ante la Inspección, en su comparecencia de 4 de mayo de 2004, que «era una sociedad tenedora de solares, no es constructora directamente»; a que su administrador, don Enrique López Llorens, justificando los motivos económicos válidos para la escisión total, reconoció por escrito que «no tenía ninguna actividad económica»; a que no declarase ingresos en 2000; y, en fin, a que «en ninguno de los ejercicios anteriores, la sociedad cuenta con personal asalariado ni tiene ninguna persona contratada laboralmente» (páginas 9 y 10 del acta de inspección que motivó la liquidación que está en el origen de este pleito).

[...]

[S]e podrá discutir el acierto de la Audiencia Nacional a la hora de valorar las pruebas, cuando manifiesta que la INMOBILIARIA BARRAQUER, S.L., realizaba una actividad empresarial, pero desde luego su aprecio probatorio no es arbitrario, por ilógico o irracional.

(b) Sobre la no realización de actividad económica alguna por «D648».

[...]

[L]a inmediatez en el desarrollo de la actividad económica con los bienes recibidos no ha sido exigida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al interpretar el artículo 5.8 de la «Sexta Directiva», porque, cuando se pronuncia sobre la utilización que el beneficiario debía hacer de la universalidad total o parcial de bienes transmitida, en la citada sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes dice (i) que dicho precepto no contenía ningún requisito expreso relativo a dicha utilización (apartado 42); (ii) que la continuación del beneficiario de la personalidad del cedente a la que aludía no era un requisito para aplicarlo, sino una mera consecuencia del hecho de considerar que no había tenido lugar ninguna entrega de bienes (apartado 43); (iii) que la intención del beneficiario debía ser la de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida, no simplemente la de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias (apartado 44); y (iv) que en ningún modo exigía que, con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerciera el mismo tipo de actividad económica que el cedente (apartado 45).

Y, además, aun cuando es verdad que las pruebas recopiladas por la Inspección permitían cuestionar racionalmente que la intención inicial de la sociedad «D648» fuera realizar una actividad económica en el solar recibido, no es menos cierto (i) que la voluntad de promover en dicho terreno consta en documentos obrantes en el expediente

administrativo de fecha previa y posterior a la creación de la mencionada sociedad [...]; y (ii) que el susodicho solar, único del que disponía la «D648», como recalca el abogado del Estado, no fue transmitido y sobre el mismo esta sociedad acabó desarrollando una promoción inmobiliaria.

(c) Sobre la ignorancia de cuanto la Inspección manifestó sobre la ausencia de motivos económicos válidos para la escisión total realizada.

Como ha quedado expuesto en el fundamento de derecho segundo de esta sentencia, resulta indiferente para la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido si la operación de reestructuración empresarial que motivó la transmisión tenía derecho o no al régimen especial del impuesto sobre sociedades” (FD Tercero).

El supuesto de no sujeción del art. 7.1.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo puede aplicarse a empresarios y profesionales que cuenten con la correspondiente organización económica.

STS de 9 de diciembre de 2011 (RCUD 460/2009).

“La cuestión objeto de controversia quedó centrada en si eran o no deducibles las cuotas de IVA soportadas por la adquisición, por la entidad actora, en 18 de febrero de 2003, a la CB Alonso Longa, de los derechos urbanísticos inherentes a la parcela nº 3 de la UA Ferreros-2 de Oviedo, en tanto que debía determinarse si dicha operación estaba o no sujeta al IVA. Para la sentencia de instancia dicha operación no estaba sujeta, puesto que habiendo correspondido a la expresada CB en el Proyecto de Compensación la parcela nº 3 en propiedad y la 9 en proindiviso, y habiéndose transmitido la nº 9 en 24 de junio de 2002, la transmisión de la parcela nº 3 a favor de la entidad actora en 18 de febrero de 2003, constituyó la enajenación del restante patrimonio empresarial de la CB, por lo que se trataba de una operación no sujeta a IVA conforme lo dispone el artº 7.1.a) de la LIVA, en relación con el artº 5, uno, d de dicho texto, que le otorga la condición de empresario a quienes efectúen la urbanización del terreno o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinados en todos los casos a su venta o adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

[...]

Anteriormente se hizo referencia al artº 4. Uno de la LIVA y cómo la sujeción al impuesto, aparte otros requisitos, quedaba reservada con carácter general a operaciones realizadas por un empresario o profesional, cuando la transmisión de terrenos, como es el caso que nos ocupa, se hace por un no empresario o profesional, por un particular en definitiva, al no cumplirse dicho requisito sería una operación no sujeta; en cambio la propia Ley, contempla la excepción en los términos que venimos comentando, no existe organización empresarial, simplemente estamos ante un sujeto que asume los derechos y deberes propios del proceso urbanístico; quedando explicado, como se ha dicho, por haber hecho el legislador la transposición del artículo 4.3.b) de la Sexta Directiva al ordenamiento español, y con ello haciendo posible el respeto al principio de neutralidad en la aplicación del IVA al proceso de producción de edificaciones. Y siendo ello así, no cabe aplicar al caso el artº 7.1º, a), cuya finalidad, ya vista, es distinta, sólo posible entre empresarios o profesionales, no respecto de supuestos en los que el transmitente

carece de la condición de empresario o profesional, sin que pueda transmitir patrimonio alguno empresarial o profesional” (FFDD Primero y Segundo).

Transmisión de una parte de una empresa, capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Resulta procedente la no sujeción al Impuesto, a pesar de que no se hayan transmitido ciertos elementos, de carácter meramente accesorio.

#### **STS de 28 de septiembre de 2011 (RC 1991/2007).**

“De este informe se desprende que nos encontramos en presencia de una transmisión de una unidad empresarial, pues los elementos no transmitidos son de carácter accesorio del principal que es el que se transmite. Por esta razón la transmisión es perfectamente encajable en el artículo 7.1º.b) de LIVA 37/1992, de 28 de diciembre, conforme a la interpretación que hay que hacer con el Derecho Comunitario Europea, especialmente con la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de noviembre de 2003, en cuyo fundamento 40 se expresa que:

«"Habida cuenta de esta finalidad, 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 interpretarse 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"»” (FD Cuarto).

Sujeción al impuesto por inexistencia de rama de actividad.

#### **STS de 30 de junio de 2011 (RC 5654/2009).**

“Del examen del expediente administrativo se desprende que la aportación efectuada por Fuentes de Mondariz, S.A. como contravalor de las 60.480 participaciones sociales recibidas en la ampliación de capital de Balneario de Mondariz, S.L. constituía una operación sujeta al IVA, en la medida en que los elementos transmitidos no formaban una rama de actividad, un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, sino que se trataba de elementos aislados sobre los que no se desarrollaba actividad económica alguna y que precisaban, en ciertos casos, de rehabilitación y, en otros, de ser posible a la vista de su catalogación, de demolición para así proceder a la construcción de una nueva promoción inmobiliaria [...], sin que resulten admisibles los argumentos contenidos en el escrito de oposición presentado por la referida sociedad en relación con el reconocimiento por parte de la Administración tributaria de la procedencia de aplicar el régimen especial previsto para la ampliación de capital escriturada, con fecha 28 de enero de 2000, en el Título VIII del Capítulo VIII de la LIS, y, sobre esta premisa, la consiguiente aplicación del supuesto de no sujeción al IVA contenido en el art. 7.1.b) de la LIVA. Este precepto posee un ámbito de aplicación propio y persigue una finalidad específica y distinta de la del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Pero, es que, además, el reconocimiento del régimen especial del Impuesto sobre Sociedades se efectuó sobre la

base de la existencia de una aportación no dineraria especial de las recogidas en el art. 108 de la LIS, concretamente, en su apartado 1, lo que nada impide que la operación, simultáneamente, estuviera, como debió estar, sujeta al IVA” (FD Tercero).

Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo, realizada en favor de un solo adquirente, continuando éste con el ejercicio de una actividad, aunque sea diferente.

STS de 10 de marzo de 2011 (RC 6131/2006).

“[E]l artículo 7 de la Ley del IVA debe ser interpretado en el sentido que la no sujeción del Impuesto se entiende en todos aquellos casos de transmisión total o parcial de una empresa, cuando el adquirente tenga la intención de continuar el desarrollo de una actividad empresarial, sin que pueda exigirse que se trate de una actividad idéntica a la ejercida por el transmitente. Solo cuando el adquirente tenga la intención de liquidar la empresa es cuando no tendría aplicación el precepto” (FD Tercero).

#### I.1.1.4.3 Servicios prestados en régimen de dependencia laboral o administrativa.

Cantidades satisfechas por un club de fútbol por la explotación de los derechos de imagen de determinados jugadores, cuando dichos derechos han sido cedidos por éstos a una entidad distinta.

STS de 26 de enero de 2011 (RC 964/2009).

“Estas cuestiones han sido resueltas por la jurisprudencia de esta Sala de la que es exponente la sentencia de 25 de junio de 2008. En ella se expresa que "el contrato laboral entre el jugador y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero esta tesis no puede predicarse fuera del ámbito deportivo. El jugador es contratado para que desarrolle una relación laboral dentro de dicho ámbito, donde su imagen va a ser difundida al público en general, por lo que cabe afirmar que cuando se firma el contrato laboral se puede entender implícita la cesión de la imagen. Ahora bien, el contrato federativo no autoriza la utilización del nombre y la imagen del futbolista por parte del club fuera de los eventos deportivos propiamente dichos, por lo que existe la posibilidad de una explotación de la imagen al margen del ámbito laboral, que puede hacerse bien al club, bien a otra entidad, por lo que la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo o por cedentes de la explotación de un derecho de imagen dependerá de las circunstancias de cada caso concreto".

Por lo tanto, aún admitiendo la tesis de la recurrente de la posibilidad de la cesión de los derechos de la imagen del jugador, ésta habrá de concretarse únicamente a los supuestos de explotación de esa imagen fuera de lo que es el ámbito propio de su actuación deportiva, porque si lo es dentro de ese marco profesional, estaría incardinada en el seno de la relación laboral, y las cantidades pagadas, independientemente de que fueran satisfechas a una sociedad, merecerán la calificación de rentas del trabajo personal.

En el caso presente, tanto la Inspección como el Tribunal Económico Administrativo Central parten de la consideración de que los derechos de imagen se explotan dentro de la actividad deportiva del jugador, pues no otra cosa puede deducirse de lo dispuesto en el artículo 23 del Convenio Colectivo de 12 de agosto de 1992, en el que se señala que "Las retribuciones que perciban los Futbolistas Profesionales serán consideradas a todos los efectos como salario, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación vigente". Incluyéndose entre los distintos conceptos salariales el de "Derechos de Explotación de Imagen".

Hubiera sido preciso demostrar, frente a las anteriores consideraciones, que los derechos de imagen cedidos por el jugador a la sociedad interpuesta, eran derechos ajenos a la derivada de su propia actividad deportiva, lo que se hubiese logrado, si fuera cierto, por la simple aportación del contrato" (FD Segundo).

#### I.1.1.4.4 Operaciones realizadas por entes públicos.

Venta realizada por Ayuntamiento de terrenos que se habían incorporado al patrimonio municipal en virtud de cesiones urbanísticas obligatorias. No concurre el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.8 de la LIVA al tratarse de una operación realizada mediante contraprestación de naturaleza no tributaria. Venta de terrenos incorporados al patrimonio municipal a través de cesiones urbanísticas obligatorias. Admisibilidad del hecho de que el Ayuntamiento pueda realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA y ser sujeto pasivo del impuesto, lo que conlleva la competencia de la Administración tributaria para comprobar e investigar los hechos, situaciones y actividades que integran el hecho imponible. No se está ante un supuesto de no sujeción del artículo 7.8 LIVA pues la no sujeción no se extiende a las entregas de bienes realizadas por los Ayuntamientos mediante una contraprestación que no sea de carácter tributario, como es el caso de la venta de terrenos examinada. Se trata, además, no de bienes rústicos que podrían gozar de algún beneficio fiscal, sino de fincas edificables, y en la propia escritura de compraventa se confesaba haber recibido el precio de la compradora y la cantidad de IVA correspondiente para su ingreso en Hacienda.

STS de 4 de octubre de 2012 (RC 404/2009).

"Se plantea la cuestión de fondo y que no es otra que determinar si la transmisión de la parcela de terreno está sujeta al IVA.

La sentencia recurrida dice que el Ayuntamiento recurrente es una Administración pública de base territorial que goza de una no sujeción subjetiva por las operaciones que realice. Dicha no sujeción se reconoce por el artículo 7.8 de la LIVA pero limitada a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos... "sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria...", de suerte que la no sujeción no se extiende a las entregas que efectúen los Ayuntamientos mediante contraprestación que no sea de carácter tributario, como es el caso de la venta del terreno examinado en el caso de autos.

La sentencia recurrida está respondiendo a la idea de que cuando una persona, aunque esa persona sea una Administración Pública, entregue un bien al mercado mediante una contraprestación, está, sin duda alguna, dentro del ámbito de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo cual, ciertamente, no quiere decir que ese hecho imponible no pueda resultar exento; esa exención afecta en bastantes casos a las Administraciones Públicas cuando actúen como autoridad, cuando actúen en relaciones de Derecho Público y cuando, aunque obtengan una contraprestación, sin embargo, esa contraprestación no sea realmente un precio sino que sea un impuesto, un tributo. Máxime, además, cuando, como en este caso, lo que se transmite tampoco son bienes rústicos que podían gozar de algún tipo de beneficio fiscal por otra vía, ya que en el propio expediente consta que se trata de fincas edificables, respecto de las cuales figura incluso su capacidad de edificación.

Cuestión distinta es que el Ayuntamiento recurrente quiera desconocer determinados extremos de la escritura pública en la que se formalizó el contrato y que fue firmada por el representante municipal. Según antigua y consolidada jurisprudencia dictada en aplicación del artículo 1255 del Código Civil, las partes deberán estar a los contratos que firmaron; por eso en este caso el ente local recurrente no puede desconocer los términos de su escritura de venta en la que confesaba tener recibido de la parte compradora y para su ingreso en la Hacienda Pública el IVA correspondiente a la transmisión.

El recurrente no puede tampoco olvidar que en el anuncio que publicó en el Boletín Oficial de la provincia de Santander de una subasta en procedimiento abierto para la enajenación de una parcela en el ámbito de actuación número 6 del Plan Parcial de Morero se indicaba que el precio de licitación era de 1.679.867 euros, “IVA incluido” (FD Cuarto).

Sujeción al Impuesto de los servicios públicos prestados por empresas privadas en régimen de concesión administrativa.

STS de 10 de mayo de 2012 (RC 1032/2008).

“Es evidente que en supuestos de sociedades mercantiles de capital íntegramente público, que realizan directamente la gestión de un servicio público, les resulta de aplicación la regla de la no sujeción al IVA establecida en el citado art. 7.8 de la LIVA, pero, a sensu contrario, quedarán sujetas a dicho impuesto las prestaciones de servicios públicos por sociedades mercantiles de capital privado en régimen de concesión administrativa, como es el caso que nos ocupa, en el que las dos concesionarias prestan servicios públicos en régimen de gestión indirecta” (FD Tercero).

Sujeción al Impuesto de la prestación del servicio municipal de depuración de aguas residuales a través de una sociedad, inicialmente pública y después con participación pública mayoritaria.

STS de 29 de marzo de 2012 (RC 256/2009).

“[L]a decisión del legislador español, contenida en el artículo 7.8, segundo párrafo, de la Ley 37/1992, de someter al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos mediante empresas públicas, privadas o mixtas, y, en general, utilizando compañías mercantiles, se produce dentro del margen de maniobra señalado por el legislador comunitario en el artículo 5, apartado 4, de la Sexta Directiva, de modo que, a partir de la entrada en vigor de la mencionada Ley, tales actividades económicas quedan sometidas a tributación” (FD Cuarto).

Veáanse también las SSTS de 20 de febrero de 2012 (RC 6012/2008), FD Segundo; y de 16 de mayo de 2011 (RC 1974/2008), FD Tercero.

No están sujetas las actividades de promoción del turismo desarrolladas por una sociedad cuyo capital social pertenece íntegramente al Principado de Asturias y que se financia con subvenciones procedentes de los Presupuestos autonómicos, en la medida en que aquélla actúa en el ejercicio de funciones y competencias públicas.

STS de 14 de abril de 2011 (RCUD 151/2007).

“A juicio de esta Sala, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2003, recaída en el recurso núm. 24/2001, que es trasunto de la que mantuvo la propia Sala en su sentencia de 30 de abril de 2003 (recurso núm. 914/1999), en la que se planteaba una cuestión sustancialmente idéntica por el Instituto Balear de Promoción del Turismo, es la que representa la mejor doctrina.

La actividad desarrollada por la SRT recurrente es la gestión de unos fondos públicos en el ejercicio de sus fines de promoción del turismo asturiano en los mercados nacional e internacional. Esa actividad de fomento y promoción del turismo asturiano no constituye el desarrollo de una actividad empresarial, en los términos del artículo 5 de la Ley 37/1992, pues no realiza una intervención en el mercado sino que más bien parece encuadrarse entre las competencias propias de un ente público.

El problema es delimitar las que son auténticas funciones públicas y las que no. La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Económicas Europeas, de 17 de octubre de 1989 (asuntos acumulados núms. 231/1987 y 129/1988), a propósito de la interpretación de lo que constituye el requisito esencial de la no sujeción al IVA de los entes públicos, regulado en el artículo 4º, apartado 5, de la Sexta Directiva, dice que reside en que se trate de actividades y operaciones desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas.

Pues bien, una sociedad cuyo capital social pertenece íntegramente al Principado de Asturias y cuyo objeto social es la promoción turística de Asturias en los mercados nacional e internacional en el marco de la política turística del Gobierno del Principado, que se encuentra adscrita a la Consejería de Cultura, Comunicación Social y Turismo y que se financia en su práctica totalidad con subvenciones procedentes de los Presupuestos anuales del Principado de Asturias ejerce funciones públicas. La actividad es realizada formalmente por una sociedad mercantil, pero no la lleva a cabo en las mismas condiciones que los operadores económicos privados, por cuanto que es impensable que éstos presten el servicio gratis y también porque un operador privado no

se financia exclusivamente o en su mayor parte con transferencias de recursos con cargo a los Presupuestos anuales de la Comunidad Autónoma.

La doctrina científica ha sabido diferenciar las sociedades mercantiles de lo que son los entes públicos: aquéllas surgieron a partir del momento en que la Administración adoptó como técnica de funcionamiento el de las sociedades mercantiles para gestionar así con más eficacia (relaciones laborales, contabilidad, etc...) las actividades industriales, comerciales y de servicios que venían realizando mediante determinados organismos autónomos.

La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa.

Es verdad que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero, en cambio, internamente actúan casi como un órgano de un ente público.

Por todo ello, no se ajusta a la realidad afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte.

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo, en su sentencia de 17 de octubre de 1989 distingue dos campos de actuación distintos, uno es el de las actividades para el cumplimiento de competencias y funciones públicas y otro el de las actividades no estrictamente públicas que pueden realizarse también por operadores privados.

En el caso de autos, es indiscutible que la actividad que presta la SRT de Asturias es la de ser un mero instrumento técnico, creado con la finalidad de prestar, mediante formas propias del Derecho privado mercantil, el servicio de promoción del turismo en Asturias con mayor eficacia y agilidad. Es, pues, en realidad, una actividad desarrollada en el ejercicio de funciones y competencias públicas” (FD Quinto).

#### **I.1.1.4.5 Comunidades de Regantes.**

**Están sujetas al Impuesto las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes consistentes en la distribución onerosa de agua adquirida a terceros o desalinizada por la propia comunidad.**

STS de 13 de junio de 2011 (RC 5544/2008).

“En definitiva, cualesquiera operaciones que realice una comunidad de regantes distintas de aquellas en la que puede entenderse que ejerce una función pública, esto es, diferentes de la ordenación y del aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas en favor de sus comuneros, han de reputarse sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

Por consiguiente, la Comunidad de Regantes de Mazarrón debía repercutir el impuesto sobre el valor añadido por la distribución a título oneroso a sus comuneros o a regantes

ajenos de aguas procedentes de la previa adquisición a terceros o de la desalinización de agua de mar, teniendo derecho a deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas a tal efecto” (FD Tercero).

Véanse en idéntico sentido las SSTS de 22 de noviembre de 2012 (RC 6371/2011), FD Segundo; de 22 de septiembre de 2011 (RC 6921/2009), FD Tercero; de 15 de septiembre de 2011 (RC 4798/2008), FD Tercero; de 18 de julio de 2011 (RC 570/2009), FD Segundo; de 27 de junio de 2011 (RCUD 419/2009), FD Segundo; y de 13 de junio de 2011 (RC 5544/2008), FD Tercero.

### **I.1.1.5 Exenciones.**

#### **I.1.1.5.1 Exenciones en operaciones interiores.**

##### **I.1.1.5.1.1 Servicios postales.**

**Servicios de manipulación de correo para su envío a través del Servicio Público Postal. El importe del franqueo no se incluye en la base imponible del impuesto.**

STS de 21 de febrero de 2012 (RC 546/2008).

“Las razones que justifican tal decisión han sido explicitadas en nuestras sentencias de 28 de junio 2010 (casación 3183/07, FJ 4º) y 12 de julio de 2010 (casación 1554/07, FJ 2º), en relación con compañías con el mismo objeto social y en semejante tesitura que la aquí recurrida:

«Los servicios de franqueo de correspondencia por medio de máquina de franqueo autorizada por Correos sólo estarán exentos del IVA, en aplicación del art. 20.Uno.1º de la LIVA, si se pueden considerar realizados por Correos, es decir, si puede entenderse, en el caso enjuiciado, que PUBLIPACK no prestaba el servicio postal a sus clientes sino que lo hacía realmente Correos, actuando PUBLIPACK en nombre y por cuenta de Correos.

[...]

[L]a utilización de máquinas franqueadoras no muta el prestador del servicio postal, que no es otro que Correos, actuando PUBLIPACK en nombre y por cuenta del entonces organismo autónomo, doctrina sentada en el fundamento de derecho Cuarto de la sentencia de esta Sala de 7 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 5464/2003): «el servicio de franqueo de correspondencia por medio de una máquina de franqueo autorizada por el Organismo Autónomo de Correos y Telégrafos, se considera realizado a efectos del IVA, por la Administración pública». Por tanto, el importe facturado por PUBLIPACK a sus clientes en concepto de franqueos, siempre que no supere el importe que les hubiera facturado directamente Correos, no formará parte de la base imponible del IVA en los servicios de publicidad prestados por PUBLIPACK, puesto que, siendo de aplicación la exención del art. 20.Uno.1º de la LIVA, no habría IVA que repercutir por tal concepto» (FD Segundo).

Véase en el mismo sentido las SSTs de 28 de abril de 2011 (RC 5844/2008), FD Tercero; de 24 de febrero de 2011 (RC 390/2009), FD Tercero; y de 17 de enero de 2011 (RRC 2160/2009 y 5314/2008), FFDD Segundo y Tercero y FFDD Tercero y Cuarto, respectivamente.

#### **I.1.1.5.1.2 Entidades legalmente reconocidas y sin finalidad lucrativa.**

**Los servicios prestados por una asociación, cuyos fines presentan un marcado carácter mercantil y de protección de los intereses profesionales, no están exentos del Impuesto.**

STS de 3 de octubre de 2011 (RC 4700/2007).

“Es en el segundo y en el tercer motivo donde la parte recurrente se introduce en la cuestión atendiendo al auténtico argumento desarrollado en la sentencia y, así, en el segundo invoca como infringidas dos sentencias del Tribunal Supremo, una de 21 de mayo de 2002 y otra de 26 de septiembre de 2005.

Ninguna de ellas, sin embargo, puede considerarse que avale una decisión distinta a la acordada en la sentencia recurrida, la cual basó su conclusión en la redacción del artículo segundo de los Estatutos, -cuyo texto hemos reproducido con anterioridad- y que la sentencia concluye que describe unos fines no integrables en un objetivo de naturaleza "cívica", al presentar un marcado carácter mercantil y de protección de los intereses profesionales.

No es este el caso, sin embargo, de los supuestos enjuiciados en las sentencias citadas, en las que en absoluto se sostiene doctrina distinta a la que se patrocina en la recurrida.

En efecto, en la de 21 de mayo de 2002 la exención se concedió para la cuota abonada a una Asociación denominada Círculo de la Unión de Burgos, cuyos fines eran "esencialmente culturales, artísticos, literarios, benéficos y recreativos", lo que permitió a esta Sala calificarlos como apropiados al concepto de "actividades cívicas", entendiendo por tales "las que tienen por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre sí de los vecinos y habitantes de una ciudad, de una región o de un país con el propósito de lograr el progreso cultural, la integración social e incluso la sana diversión y esparcimiento".

En el mismo sentido se pronuncia la de 26 de septiembre de 2005, en la que a la Asociación Gastronómica Comedor Colectivo, cuyo fin estatutario era el de "la obtención para sus asociados de un servicio de cocina digno y asequible económicamente ... que vaya ligado, al tiempo, con el mantenimiento de la convivencia armónica y respetuosa entre todos sus miembros", se le reconoce el derecho a la exención de las cuotas sociales, razonando que

"(...), es indudable que la Asociación Gastronómica Comedor Colectivo es una asociación cívica encuadrable en el art. 8, apartado 1, ordinal 12º LIVA/1985, pues, según la expresada doctrina, comprende, incluso, a aquellas entidades cuya fundamental

actividad se proyecta al logro de finalidades recreativas y de distracción incardinándose entre las de naturaleza cívica y las que cumplen el significado amplio que ha de atribuirse a este concepto jurídico indeterminado (ex argumento Sentencia de 27 de diciembre de 1999; recurso de casación núm. 2429/1995)".

Examinados estos argumentos, se observa con precisión que son los datos estatuarios sobre objetivos y fines los determinantes para la jurisprudencia en orden a fija la exclusividad o no de los objetivos previstos en la norma y que nada tienen que ver los de las asociaciones sobre los que versaron las sentencias citadas y el contenido del artículo segundo de los Estatutos de la entidad litigante en este proceso" (FD Tercero).

Los servicios prestados por una asociación legalmente reconocida y sin ánimo de lucro, cuyos objetivos sí tienen carácter cívico, están exentos del Impuesto.

STS de 24 de marzo de 2011 (RC 4350/2007).

"No puede olvidarse que el concepto cívico debe ser objeto de una interpretación amplia que se corresponda con su sentido usual.

[...]

Por lo tanto, tratándose en este caso, como reconoce la propia Administración, de una Asociación legalmente reconocida y sin ánimo de lucro, y teniendo en cuenta que, según consta en el art. 7 de sus estatutos, los fines son los propios de los intereses colectivos de sus miembros (la defensa la representación, gestión, defensa y fomento de los intereses económico-sociales y profesionales de sus miembros, el establecimiento de servicios propios de interés común para sus miembros, la administración y disposición de los propios recursos, sean presupuestarios o patrimoniales, y su aplicación a los fines y actividades propias de la Asociación, y todas cuantas otras funciones de análoga naturaleza se consideren necesarias o convenientes para el cumplimiento de sus fines y para la defensa de los legítimos intereses de sus miembros), la exención resulta procedente" (FD Tercero).

#### **I.1.1.5.1.3 Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.**

**La exención no alcanza a los servicios prestados por una entidad aseguradora a otra, que utiliza su red de distribución para comercializar sus propios seguros, conservando plena libertad para fijar las condiciones contractuales de los mismos.**

STS de 13 de junio de 2011 (RC 1028/2009).

"De los analizados pronunciamientos se obtienen los siguientes criterios jurisprudenciales:

1º) La actividad de los agentes y de los corredores de seguro, en el sentido de la Sexta Directiva y, por lo tanto, en el de las normativas nacionales de transposición [entre nosotros, el artículo 20.Uno.16º de la Ley 37/1992], que como todas las nociones

relativas a las exenciones ha de recibir una interpretación restrictiva (sentencias Taksatorringen, apartado 36, y Arthur Andersen, apartado 24), se refiere a las prestaciones realizadas por profesionales que tengan relación simultáneamente con el asegurador y el asegurado (sentencias Taksatorringen, apartado 44; Arthur Andersen, apartado 33; y Beheer, apartado 20).

2º) A tal efecto resulta irrelevante la naturaleza de la relación que vincule al agente o al corredor con las partes del contrato (sentencia Beheer, apartado 24). Tampoco es indispensable que mantenga con ellas una relación directa. Puede tratarse de un vínculo establecido a través de otro sujeto que sí se relacione de forma directa con los signatarios del contrato (sentencia Beheer, apartado 29).

3º) Por consiguiente, para determinar si nos encontramos ante operaciones exentas, se ha de acudir al contenido de las actividades controvertidas (sentencias Arthur Andersen, apartado 32, y Beheer, apartado 17), sin olvidar que resulta posible descomponer en diversos servicios diferentes la tarea de los corredores y de los agentes de seguros (sentencia Beheer, apartado 27).

4º) En todo caso, no basta con que esa tarea contribuya al objetivo esencial de una compañía de seguros, siendo menester que reúna las características de un agente del ramo, como buscar clientes o ponerlos en relación con el asegurador (sentencia Arthur Andersen, apartados 33, 34 y 36)” (FD Cuarto).

A la luz de los anteriores criterios, la Sala concluye que en el caso de autos “no hay una actividad propia de mediador sino una cooperación con contraprestación, consistente en la puesta a disposición de los recursos humanos (entre ellos, los agentes) y administrativos de «Zurich España» e «Eagle Star Seguros» para la realización de las actividades aseguradoras propias de «Zurich España» e «Eagle Star Vida»” (FD Quinto).

#### **I.1.1.5.1.4 Operaciones financieras.**

**No están exentas las comisiones percibidas por la gestión de cobro de efectos descontados previamente por otras entidades financieras.**

STS de 28 de febrero de 2012 (RC 544/2008).

“El motivo debe desestimarse pues el artículo 20.Uno.18, letra h) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, después de considerar exentas "las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago", señala en el subapartado c', que "No se incluyen en la exención el servicio de cobro de letras de cambio y demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro", y en este apartado en donde debe incluirse la operación referida consistente, según afirma el recurrente, y admite el Abogado del Estado, en que una entidad financiera percibe una comisión de otra entidad financiera en retribución del servicio que la primera presta a la segunda, y que no es otro que cargar en la cuenta del cliente de aquélla y abonar a ésta el importe del efecto presentado y que había sido previamente descontado.

La verdadera naturaleza de la operación es la de una gestión de cobro, pues al hallarse la cuenta del librado en otra entidad, la entidad descontante encomienda dicha gestión a ésta, que está prestando un servicio y por el que percibe una comisión, constituyendo, no una operación accesoria del descuento sino de una propia y nueva gestión de cobro. Una cosa es que la segunda operación sea consecuencia de la primera y otra que sea accesoria, pues aquella consecuencia puede ser eludida por el Banco descontante, no acudiendo al Banco en el que el deudor tiene la cuenta y gestionar el cobro por otras vías” (FD Segundo).

STS de 1 de junio de 2011 (RC 1748/2007).

“[L]a Sala de instancia parte del hecho reconocido por la propia actora de que «la titularidad de los créditos documentados en los efectos recibidos en gestión de cobro no le fue transmitida ya que, no consta en ninguno de los casos contemplados haberse producido el endoso pleno de los efectos recibidos». Este dato, que no ha sido discutido en casación, destruye la aplicación al caso presente de la construcción teórica realizada por la recurrente, pues, conforme a su misma formulación, al ser efectos no descontados tanto el cobro en el mismo Banco como la denominada «aplicación» por otro Banco están sujetas y no exentas de IVA, como se especifica en el artículo 20.uno, 18, letra h) de LIVA, subapartado c') de la misma letra cuando señala «no se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro.»” (FD Tercero).

Véanse también las SSTS 3 de mayo de 2012 (RC 4385/2008), FD Tercero; de 26 de marzo de 2012 (RC 4602/2008), FD Segundo; de 22 de septiembre de 2011 (RC 5254/2007), FD Cuarto.

### **Transmisión de créditos.**

**STS de 11 de octubre de 2011 (RC 3837/2007).**

“La controversia tiene su origen en la operación de escisión parcial de la actividad constructora de HASA S.A. (actualmente NUF-JHU S.L.) y su integración en el patrimonio de HUARTE S.A., incluyendo en la transmisión por un importe total de 17.475.559.203 pesetas elementos correspondientes a cuentas financieras, clientes, deudores, cartera de valores, otros activos, y maquinaria leasing. En ese importe se incluyen 5.127.933.238 ptas. a las que entendió como entregas sujetas y exentas del IVA, al tener, a su juicio, la consideración de una transmisión de créditos, que según el artículo 8 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, y 13 de su Reglamento (RD 2028/1985, de 30 de octubre), están exentas. Sin embargo por la Inspección se entendió que se trata de importes correspondientes a obra no entregada al cliente final o respecto de las cuales no se ha emitido factura o certificación, o las certificaciones de obra correspondientes aún no ha sido aceptada por el cliente, por lo que lo realmente transmitido es obra ejecutada, correspondiente a trabajos en curso, a la que no le es aplicable la excepción.

[L]a pretensión debe ser desestimada, pues ni se explica en la demanda cual es la verdadera naturaleza de los contratos en virtud de los cuales se realizaron las obras, ni se solicitó el recibimiento a prueba con el fin de aportarlos, por lo que parece más

lógico considerar que se trataba de obras surgidas de promociones inmobiliarias propias de este tipo de Compañías -así aparece en el art. 2º de los Estatutos de la Sociedad que figuran en el expediente- en las que la propiedad no se adquiere hasta la total terminación de las mismas, de tal forma que su encaje sea más propio del tipo de obras previsto en el artículo 1589 del que se desprende que la entrega es el elemento determinante de la transmisión, y en las ejecutadas por partes, el elemento determinante es la entrega de cada parte ejecutada, según el artículo 1592, y, en consecuencia, las obras en curso, cuyas certificaciones de obras no han sido satisfechas, o respecto de las cuales no se ha emitido factura o certificación, o las certificaciones de obra correspondiente aún no ha sido aceptada por el cliente, continúan en la propiedad del contratista, siendo la entrega, la que, conforme al art. 1095 del Código Civil, determina la adquisición de la misma” (FD Cuarto).

No están exentos los servicios prestados por una entidad bancaria consistentes en el adeudo de efectos, recibos y otros documentos en las cuentas de sus clientes, así como los servicios complementarios de los anteriores prestados en los casos de devolución de efectos, recibos y demás documentos impagados.

STS de 31 de marzo de 2011 (RC 2227/2006).

“[C]uando se trate de efectos ajenos, la exención no abarca los servicios de gestión de cobro, a diferencia del cobro de efectos propios que no está sometido al Impuesto” (FD Tercero).

Está exenta la operación consistente en utilizar los excesos de liquidez originados en la actividad comercial ordinaria de una entidad en préstamos de diversa especie, en una actividad de rápida rotación de los productos.

STS de 24 de marzo de 2011 (RC 2885/2006).

“La situación fáctica del presente supuesto ha sido explicada en los Antecedentes y consiste en que gran parte de los rendimientos de la actividad ordinaria de DIRSA (en su día absorbida por DIA) procede de utilizar en préstamos de diversa especie los excesos de liquidez originados en la actividad comercial, como consecuencia de compra a proveedores a plazo y venta al contado, en una actividad de rápida rotación de los productos (según el informe complementario, la utilización es en “préstamos a filiales, al Tesoro Público y a otras instituciones o entidades e igualmente obtiene rentabilidad mediante la compraventa de letras del Tesoro, operaciones todas ellas exentas según el artículo 20.Uno.18 de la Ley 37/92, del Impuesto del Valor Añadido”). La importancia de los rendimientos financieros se explica con la simple indicación de los porcentajes de participación en el total de los beneficios de la entidad en 1995, pues mientras el beneficio de explotación supuso el 68,8% del total, el derivado de inversiones financieras fue del 31,2%.

Así las cosas, es claro que existe una planificación de la actividad de la empresa que mediante la utilización de patrimonio empresarial permite la obtención de una rentabilidad comercial y otra financiera ligada a la actividad de aquél carácter y ello con carácter habitual. Dicho de otra forma, las operaciones financieras tienen su origen en la

actividad comercial, son consecuencia necesaria de ella y cuando se llevan a cabo, la entidad hoy recurrida actúa como empresario y no como poseedor de bienes y derechos, por lo que, al igual que en el caso de la Sentencia "Régie dauphinoise" del TJCE, debemos considerar que estamos ante una prolongación directa, permanente y necesaria de la propia actividad comercial.

Por tanto, debe concluirse que las operaciones de referencia son operaciones financieras, sujetas y exentas en IVA" (FD Primero).

#### **I.1.1.5.1.5 Operaciones inmobiliarias.**

##### **I.1.1.5.1.5.1 Entregas de terrenos.**

**Los servicios de urbanización efectuados por las Juntas de Compensación constituyen operaciones sujetas y no exentas del Impuesto.**

STS de 24 de octubre de 2011 (RC 572/2009).

“[L]a prestación del servicio de urbanización por la junta de compensación se desvela nítidamente como una operación sujeta y no exenta del impuesto sobre el valor añadido, cuya contraprestación podrá ser satisfecha por los propietarios de los terrenos en dinero o en especie, tanto si la junta de compensación es de las llamadas “propietarias” como si es de las denominadas “fiduciarias”.

Estando la prestación de estos servicios sujeta y no exenta del impuesto sobre el valor añadido y habiéndose reservado la «Junta de Pescadería» parcelas en la protocolización del proyecto de compensación para sufragar los costes de la urbanización de los terrenos, el valor atribuible a las mismas constituía el importe de la contraprestación en especie de los futuros servicios de urbanización que se comprometió a prestar a los propietarios” (FD Tercero).

Cesión de aprovechamientos urbanísticos en terrenos que han de someterse a un proyecto de compensación. Momento en el que se consuma la cesión. Condición suspensiva consistente en que se apruebe y se inscriba en el Registro de la Propiedad el proyecto de compensación. Iniciación de la urbanización antes de cumplirse la condición. La cesión es una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

STS de 24 de febrero de 2011 (RC 3735/2008).

“En cualquier caso, la tesis de la Comunidad de Madrid no se sostiene a la luz de la jurisprudencia que hemos citado en el último párrafo del fundamento segundo, ya que la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20, párrafo tercero, letra a), responde al designio de que queden sujetas al impuesto sobre el valor añadido las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, de donde se obtiene que el dato decisivo es la condición

objetiva del suelo. De este modo, aun cuando técnicamente no les corresponda la calificación de solar ni cuenten con una licencia de edificación (artículo 20.Uno.20, segundo párrafo), se considera un entrega de bienes sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones. Desde esta perspectiva, pasa a segundo plano la condición de cedente, que debe ser entendida no como «promotor» en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso” (FD Tercero).

Véase también STS de 13 de enero de 2011 (RC 1230/2007), FD Tercero.

#### **I.1.1.5.1.5.2 Entregas de edificaciones.**

##### **Excepción a la exención del Impuesto. Entregas de bienes efectuadas en el ejercicio anticipado de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero.**

STS de 14 de diciembre de 2012 (RC 1204/2010).

“El debate se centra en determinar el régimen tributario que corresponde por el ejercicio anticipado de una opción de compra sobre un inmueble en un contrato de arrendamiento financiero.

Pues bien, tal cuestión ha sido tratada y resuelta por esta Sala en la sentencia de 14 de julio de 2010 (casación 5415/05), por lo que para decidir este recurso de casación bastará con remitirnos a dicho precedente, reproduciendo la parte de su fundamentación jurídica relevante para el actual caso:

[...]

«TERCERO.- [...]

Cuando el artículo 20.Uno.22, de la Ley del IVA establece la excepción a la exención no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al ITPAJD. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues éste no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y, aunque en el caso presente, pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato -12 de mayo de 1993- regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción, este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes, pudieran anticipar la opción por su propia voluntad. A ello no se opone el que la Disposición transitoria octava de la Ley 43/1995 entendiera aplicable la legislación anterior a los arrendamientos financieros celebrados con anterioridad a su entrada en vigor, pues ello será en cuanto a la aplicación del régimen propio del Impuesto sobre Sociedades, respecto a los límites de gastos y partidas deducibles que se introducen en el artículo 128 y que no se regulaban en la Ley 26/1988.

Por otra parte, no debe olvidarse que se está en presencia de operaciones realizadas entre empresarios, en que lo normal es la sujeción al IVA, y no al ITPAJD, de tal forma que el sistema de neutralidad, mediante la repercusión, se vería afectado a través de una interpretación extensiva de la exención, cuyo carácter restrictivo viene impuesto por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria» (FD Tercero).

Véase también la STS de 4 de junio de 2012 (RC 3725/2009), FD Segundo.

Concesión administrativa para la explotación de un estacionamiento subterráneo, en la que el uso para aparcamiento se efectuaba en régimen de cesión temporal. El Ayuntamiento determinó sustituir este régimen por el de propiedad plena, por lo que procedió a la extinción anticipada del contrato de concesión, habilitando al concesionario para enajenar las plazas de aparcamiento a los cesionarios.

STS de 28 de noviembre de 2011 (RCIL 93/2010).

“En realidad, la cuestión aquí planteada constituye un tema particular derivado de un atípico contrato, la escritura de 13 de diciembre de 2005 mediante la que el Ayuntamiento de Logroño y Estacionamiento Las Chirivitas S.L. hacían constar la extinción de la concesión administrativa, la desafectación y la posterior compraventa [...].

Hay que hacer hincapié en que la ratio decidendi de la sentencia impugnada es la siguiente: “Una vez producida la desafectación el Ayuntamiento de Logroño vendió a la referida mercantil el inmueble .. , y lo hizo por el precio de 10.000 € simbólico si se tiene en cuenta que se trataba de 264 plazas de garaje y 13 trasteros, con una superficie total de 6.598,56 m2, lo cual pone de manifiesto que no estamos ante una supuesta primera transmisión de la "propiedad plena" que la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma pretende”.

Es decir, la ratio decidendi de la sentencia recurrida fue la de considerar que nos encontramos ante un negocio anómalo pues como tal hay que calificar una venta de 264 plazas de garaje y 13 trasteros por un precio de 10.000 € Y que, en consecuencia, tan anómalo negocio no podía considerarse una primera transmisión de la edificación.

Sin embargo, el escrito de interposición del recurso guarda silencio sobre ese fundamental extremo, al que no somete a crítica, por lo cual hay que entender que permanecen inalterables aquellos argumentos de las sentencias recurridas que no han sido objeto de crítica por los recurrentes.

Finalmente, hay que concluir, como dice el Abogado del Estado, que la doctrina que postula el escrito de interposición supondría un claro fraude de los derechos de la Administración del Estado.

[...]

Pues bien, en el presente caso, el admitir la doctrina propugnada en el escrito de interposición supondría que el concepto de primera entrega de edificación de 264 plazas de garaje y 13 trasteros, con una superficie total de 6.598,56 m2, quedase saldado con un IVA girado sobre un precio de 10.000 euros. Ello supone un claro fraude de los

derechos de la Administración del Estado que equivale, en la práctica, a prescindir de la primera entrega de las edificaciones a efectos tributarios” (FD Cuarto).

#### **I.1.1.5.1.5.3 Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales.**

##### **Excepciones a la exención. Construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.**

STS de 27 de febrero de 2012 (RC 6371/2008).

“[C]on independencia de la naturaleza del contrato suscrito, es indudable que en el ejercicio 2001, el concernido por este pleito, el objeto del arrendamiento no eran sólo inmuebles, el principal (una finca rústica) y, en su caso, los accesorios (las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para su explotación). Su objeto era una explotación agropecuaria, había maquinaria, aperos y ganado, por más que no operara una explotación ganadera independiente [...].

Siendo un arrendamiento de una explotación agropecuaria no estaba exento del impuesto sobre el valor añadido conforme al artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992” (FD Cuarto).

#### **I.1.1.5.1.6 Renuncia a las exenciones.**

Necesidad de que el adquirente declare ser sujeto pasivo del Impuesto que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y que tiene derecho a la deducción total del Impuesto soportado por la correspondiente adquisición.

STS de 20 de diciembre de 2012 (RCUD 5389/2011).

“El motivo debe estimarse, pues en el presente caso la cláusula cuarta de la escritura de compraventa otorgada por la entidad SOTO E HIJOS S.A. a favor de la mercantil recurrente expresa con toda claridad que:

«“CUARTA.- REGIMEN FISCAL.- Las partes, respectivamente representadas en la forma dicha, declaran que la parte transmitente ha repercutido, a la parte adquirente el importe del I.V.A., al tipo del 16 por ciento, ascendente a la cantidad de CIENTO NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS VEINTITRES EUROS CON OCHENTA Y SIETE CÉNTIMOS DE EURO (192.323,87), que se satisface mediante el pagaré que se dirá.

Los representantes de la parte transmitente, según intervienen, otorgan la más firme y eficaz carta de pago a favor de la parte adquirente, salvo buen fin”».

Es evidente la concurrencia de los requisitos previstos en los preceptos citados de la LIVA y su Reglamento, pues siendo la adquirente una entidad mercantil, de la indicada cláusula se desprende sin ningún género de dudas que se ha cumplido el requisito que la

sentencia recurrida considera, por contra, no cumplido, debiendo en consecuencia revocarse la misma, y estimar la casación así como declarar la nulidad de la resolución recurrida, y estimar el recurso contencioso-administrativo” (FD Segundo).

Véase también la STS de 13 de noviembre de 2012 (RC 703/2010), FD Segundo.

Necesidad de que el adquirente justifique su derecho a la deducción total del IVA soportado en el momento de la adquisición y en el ámbito de la actividad en la que adquiere.

STS de 21 de noviembre de 2011 (RC 4741/2009).

“Lo que está en tela de juicio y se cuestiona por el abogado del Estado es que el adquirente haya dejado constancia y acreditado que tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto con derecho total a la deducción por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

Pues bien, hemos de concluir que, conforme a nuestra jurisprudencia [véanse, entre otras, las sentencias de 9 de junio de 2011 (casación 6394/09, FJ 3º); 23 de diciembre de 2009 (casación 1332/04, FJ 3º) y 24 de enero de 2007 (casación 4108/01, FJ 5º)] relativa a la necesaria acreditación de esta condición, en el presente caso no existe tal justificación ni puede inducirse de la escritura. No se trata de un mero requisito formal, intrascendente. Debe ser el momento de la adquisición del inmueble, y en el ámbito de la actividad en que se adquiere, el que determine si se tiene o no derecho a la deducción total del impuesto, y es manifiesto que en ese ámbito la recurrente no lo ha acreditado. No cabe olvidar que corresponde al adquirente justificar, mediante una declaración suscrita por él mismo, su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición de los bienes inmuebles. La falta de este requisito impide la renuncia a la exención.

Se ha de tener presente que la recurrente estaba dada de alta en el impuesto de actividades económicas en el epígrafe 833.2 “Promoción inmobiliaria de edificaciones”. No toda actividad inmobiliaria da lugar a operaciones sujetas y no exentas, como ocurre por ejemplo con el alquiler de inmuebles destinados a vivienda, a tenor del artículo 20.23.b) de la Ley del impuesto; por lo tanto, ni tan siquiera era presumible la condición de sujeto pasivo del impuesto con pleno derecho a la deducción.” (FD Tercero).

Necesidad de que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado.

STS de 9 de junio de 2011 (RC 6394/2009).

“Pues bien, a efectos de la renuncia a la exención contenida en el art. 20.Dos de la LIVA, se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado, cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar dicho tributo permita su deducción íntegra. En este caso, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición de las naves industriales, que, como ya se ha mencionado, se produjo el 3 de marzo de 2005, fue el que prevaleció como definitivo para el año natural anterior, esto es, el

ejercicio 2004, en el que se aplicó, al no constituir las actividades desarrolladas por la mercantil sectores diferenciados, una prorrata general del 91%. Por tanto, no puede aceptarse que Promociones Cortizo, S.L. tuviera derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado en el momento de la adquisición de tales naves, en cuanto que no se cumplieran los requisitos para renunciar a la exención” (FD Tercero).

Véase también la STS de 12 de julio de 2012 (RC 1558/2010), FD Segundo.

Renuncia a la exención en los supuestos de inversión del sujeto pasivo. En este caso, el cumplimiento de los requisitos debe exigirse al adquirente, no al transmitente.

STS de 12 de mayo de 2011 (RC 3597/2007).

“[...] al producirse la inversión del sujeto pasivo, la renuncia sólo cabe hacerla al sujeto pasivo, y es evidente que con la inversión el sujeto pasivo no es el transmitente, sino el adquirente. El artº 8 nada dice de que la renuncia deba hacerse por el transmitente, sino que la comunicación deberá hacerse fehacientemente al adquirente, en los supuestos normales el sujeto pasivo coincide con el transmitente, pero no siempre ello es así, tal y como sucede en este caso de inversión del sujeto pasivo, en el que este coincide con el adquirente, y siendo la misma persona es evidente que se cumple el requisito de la comunicación, pues la finalidad de esta es que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso), por lo que en este caso se cumple el requisito y su finalidad cuando la renuncia se realiza por el adquirente sujeto pasivo. Razón esta que sin más debería de conllevar la desestimación del motivo opuesto” (FD Quinto).

Adquisición de finca rústica. La renuncia a la exención en el IVA no fue válida, por ser el derecho a la deducción total de las cuotas soportadas un requisito de carácter material. La entidad, además de realizar la actividad de explotación agrícola, sujeta y no exenta, realizó la de arrendamiento, actividad exenta respecto de la que no es posible la renuncia. Ahora bien, constituida la sociedad poco antes de otorgarse la escritura de compraventa de la finca, y aunque no podía acudir al porcentaje definitivo del ejercicio anterior, propio de la prorrata general, pudo utilizar la prorrata especial, que permite la deducción íntegra de las cuotas soportadas en la actividad sujeta y no exenta. Sin embargo, no optó por su aplicación en plazo.

STS de 4 de febrero de 2011 (RC 2391/2006).

“Pues bien, en el presente caso, la sentencia recurrida da por probado que la entidad recurrente en el ejercicio de 1.996 , además de realizar la actividad de explotación agrícola, sujeta al IVA y no exenta, realizó también la de arrendamiento (que es actividad exenta del Impuesto citado y respecto de la que no es posible la renuncia, al no estar comprendida entre las citadas como renunciables en el apartado Dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto), pues continuó percibiendo las rentas de los existentes sobre partes de la finca durante el año de 1996 e incluso expidió factura por ello.

Así las cosas, la sociedad recurrente, que se había constituido en 22 de enero de 1996, poco antes, pues, del otorgamiento de la escritura de compraventa de la finca "Casa del Angel" (27 de marzo siguiente), y que no podía acudir el porcentaje definitivo del ejercicio anterior, propio de la prorrata general (artículo 105.Uno de la Ley del IVA), pudo utilizar la prorrata especial, que, de conformidad con el artículo 106 permite la deducción íntegra de las cuotas soportadas en la actividad sujeta y no exenta, pero lo cierto es que no consta que la recurrente optara por su aplicación en el plazo establecido en el artículo 28 del Reglamento del Impuesto.

Por otro lado, en estos casos de iniciación de actividades, en los que no es posible la aplicación del porcentaje definitivo del ejercicio anterior correspondiente a la prorrata general, se prevé que podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional durante el primer año de ejercicio de actividades, si bien que la Administración podrá fijar uno diferente (artículos 105.Dos y Tres, 111.5 de la Ley y 28 del Reglamento), pero es lo cierto también que la sentencia de instancia declara que "no existió propuesta provisional por la actora", sin que pueda admitirse que equivale a ella la petición de aplicación del 100 por 100, que, efectivamente, y como señaló en su resolución el TEAC, carece de fundamento normativo alguno. En cualquier caso, lo que figura en el expediente, y en lo que la recurrente se apoya, es el modelo 037, presentado para declaración de inicio de actividades y solicitud de número de identificación fiscal y no la declaración censal, que se realiza en el modelo 036 de alta, modificación y baja de empresarios y en cuyo apartado E) si figura la solicitud de porcentaje provisional" (FD Tercero 2).

La escritura pública en la que consta que la sociedad transmitente manifiesta que ha recibido del comprador por el concepto de IVA determinada cantidad satisface la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble.

STS de 20 de enero de 2011 (RCIL 24/2005).

“[H]ay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término “renuncia” sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.

[...]

Como quiera que, según se ha visto, no es exigible que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la

exención del IVA, no puede negarse validez a tal comunicación por el hecho de que no se haya entregado a la Administración tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al transmitente como sujeto pasivo del Impuesto que ha de renunciar, en su caso, a la exención. Pero ninguna norma exige que tal comunicación se realice en documento público; por eso una escritura en la que el representante de la sociedad transmitente manifiesta que ha recibido del comprador por el concepto de IVA una cantidad que satisface la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble” (FD Quinto).

Véanse también las SSTs de 4 de junio de 2012 (RC 3725/2009), FD Segundo; de 21 de mayo de 2012 (RCUD 171/2009), FD Tercero; de 22 de diciembre de 2011 (RC 27/2010), FD Tercero; de 12 de mayo de 2011 (RC 3597/2007), FD Quinto; de 31 de marzo de 2011 (RC 6452/2009), FD Tercero; y de 11 de febrero de 2011 (RC 4233/2006), FD Tercero.

STs de 23 de noviembre de 2011 (RC 2205/2007).

“Aunque se aceptara que lo que determina el hecho de la urbanización es el inicio material de las obras y no las actuaciones jurídico administrativas previas, conforme viene reiteradamente declarando esta Sala a partir de su sentencia de 19 de Abril de 2003. sentencias, entre otras, de 11 de Octubre y 8 de Noviembre de 2004, 2 de Noviembre de 2005, 21 de Junio y 29 de Noviembre de 2006, 23 de Enero de 2007, 3 de Abril de 2008 y 22 de Octubre de 2009, habría que admitir, ante lo que se expresa en la escritura, la existencia de una renuncia a la exención, lo que determinaba la tributación por IVA con exclusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La recurrente niega la concurrencia de los requisitos legales exigidos para la renuncia a la exención, en cuanto en la escritura en la que se protocolizó la operación sólo se hace una manifestación de que el vendedor declara recibido el precio de venta de todos los terrenos transmitidos, y también que ha recibido el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a ese precio, citando, en su apoyo, doctrina del TEAC, que señala que el reflejo en la escritura de compraventa de la repercusión al adquirente no implica renunciar a la exención del impuesto, si falta la declaración suscrita por el adquirente de que es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la correspondiente adquisición.

Al razonar de esta forma, no se atiene a la doctrina de esta Sala de que las exigencias formales que establece el artículo 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, que no es otra que la de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial (sentencias de 5 de octubre de 2005 (casación 352/2000), 14 de Marzo de 2006 (casación 1879/01), 13 de Diciembre de 2006 (casación 4704/01), 20 de Enero de 2011 (casación en interés de la Ley 24/2005) y 11 de Febrero de 2011 (casación 4233/2006).

En este caso, la Administración no cuestionó que la adquirente reuniese los requisitos para poder efectuar la deducción, pues mantiene que así lo hizo en su declaración, y además en la escritura de compraventa la recurrente declaró haber recibido de la

compradora el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al precio total satisfecho que ascendía a 52 millones de pesetas, habiéndose iniciado las actuaciones inspectoras por la falta de declaración de la venta y del ingreso del IVA repercutido, en las que inicialmente la recurrente trató de justificar su conducta en los problemas mentales de su representante, y pretendiendo la deducción del IVA soportado, para alterar luego el debate en el trámite de alegaciones al acta, que es cuando interesó la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, pero sin contar con la adquirente, que se había deducido el IVA soportado” (FD Cuarto).

#### **I.1.1.5.2 Exportaciones de bienes.**

**Exención de las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de la Comunidad por el transmitente, sin que la circunstancia de que el cliente sea comprador establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sea relevante.**

STS de 21 de febrero de 2011 (RC 884/2006).

“El hecho determinante para la exención es la salida efectiva de los bienes del territorio comunitario y esta salida fue realizada por la recurrente, sin que la circunstancia de que NET sea comprador establecido en el Territorio de Aplicación del Impuesto sea relevante, ya que en operaciones encadenadas lo decisivo es que el transporte de los bienes se halle ligado a su primera entrega, no existiendo duda que es NIVISA quien transporta en nombre propio la mercancía a país ajeno a la Unión Europea, y quien asume y contrata el transporte de los vehículos fuera de la Unión Europea.” (FD Tercero).

#### **I.1.1.5.3 Entregas intracomunitarias de bienes.**

**Fraude carrusel.**

STS de 23 de mayo de 2012 (RCUD 1489/2009).

“[L]as relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuales son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales.

Este conocimiento ha de ser tanto más intenso, cuanto más íntimas y frecuentes sean esas relaciones comerciales.

Establecidas estas premisas no es de recibo que la actora desconozca que sus suministradores SKY WIDE y EQUITECOM carezcan de medios materiales (infraestructuras) y humanos (trabajadores) que justifiquen, posibiliten y garanticen el suministro de material electrónico a la actora por importe superior a 4.000.000 de euros

en un caso y más de 10.000.000 en otro; de otro lado, la constitución en mayo de 2000 exigía en mayor medida la comprobación de la concurrencia de los medios que asegurarán el buen fin de la actividad mercantil. Ni siquiera consta, en una de ellas, la habilitación para la venta de productos informáticos, que son los aquí cuestionados, según resulta de la información remitida por la Administración Foral.

Tampoco es razonable que la actora desconozca idénticas características de CARNERO BV a quien hace ventas por importe superior a 5.000.000 de euros.

Si a ello añadimos que entre los artículos recibidos por CARNERO BV y suministrados por la actora hay materiales que carecen de las propiedades propias del producto que se remite, según la Administración Holandesa, habrá de concluirse que la actora debió desarrollar una actividad tendente a acreditar la limpieza de las operaciones comerciales que efectuaba.

Esto explica que, en nuestra opinión, la postura adoptada por la actora carezca de justificación, pues a la vista de estos datos debió adoptar las conductas acreditativas de la bondad de su conducta y del aseguramiento del buen fin de las operaciones comerciales y que son exigibles a todo “ordenado y diligente” comerciante.

La cuestión tiene importancia pues a la actora le habría resultado fácil acreditar que esta conducta (realizar operaciones vacías) fue excepcional e intentó rectificar en cuanto fue posible.

Por eso, las inferencias que se hacen por la Administración, al estimar que todas las operaciones llevadas a cabo por la actora con CARNERO BV adolecen del mismo vicio, está justificada, pues la actora no ha intentado acreditar la naturaleza excepcional de tales incidencias.

Todo ello no comporta un desplazamiento de la carga de la prueba, pues hay indicios (no desvirtuados por la demandante) sobre la existencia de datos por los que se pudo conocer la inserción de la recurrente en la trama defraudatoria.

Reprocha la actora que el informe de la Administración Holandesa es del final de 2002, al término del ejercicio examinado. Pero olvida, que dicho informe se firma al final de 2002, pero las investigaciones se iniciaron casi un año antes. Tampoco la actora ha hecho nada por demostrar que las operaciones de 2002 con CARNERO BV, fueron de distinta naturaleza que las llevadas a cabo el año 2001.

Por ello consideramos que las operaciones de la actora con sus suministradores y su cliente CARNERO BV no merecen la deducción interesada, razón por la que procede la rectificación efectuada.

Este razonamiento es, asimismo, trasladable a las ventas realizadas por la actora a ITALCOMP y COMPUGALIA, pues se trata de entidades cuya realidad física no ha podido ser acreditada, según las autoridades holandesas.

En definitiva, ha de concluirse que la actora no desplegó la actividad profesional exigible a un ordenado comerciante que le hubiera permitido conocer y obstaculizar su inserción en la trama defraudatoria” (FFDD Décimo y Undécimo).

Contiene voto particular.

STS de 11 de mayo de 2012 (RCUD 223/2010).

“[E]n operaciones como las de autos todo es apariencia formal, sólo existe papel (facturas de compra y venta) y corriente financiera (movimiento de dinero), pero no existe corriente real de bienes, no hay mercancías; por eso es conforme a derecho que la Administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas. Por otro lado, si no se cumplen todas las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto C-90/02), la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio” (FD Tercero 3).

Véase también la STS de 21 de mayo de 2012 (RCUD 222/2010), FD Tercero 3.

Necesidad de justificar la expedición o transporte.

STS de 7 de marzo de 2011 (RC 2552/2007).

“En definitiva, el disfrute de la exención examinada requiere demostrar la existencia de un transporte de los bienes desde el territorio español al de otro Estado miembro, demostración que resultará fácil para el vendedor cuando realice el transporte o se lleve a cabo por su cuenta, pues dispondrá de los contratos o facturas expedidos por el transportista. Sin embargo, la prueba será más dificultosa si la conducción de los bienes lo realiza el comprador o alguien en su nombre, pues en esta tesitura el vendedor queda obligado a proveerse del acuse de recibo o del duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, de la copia de los documentos de transporte o de cualquier otro que le permita acreditar el hecho en el que se basa la exención.

Ahora bien, el citado artículo 13.2 del Real Decreto 1624/1992 no dispone una lista cerrada de medios de prueba susceptibles de acreditar la realidad y la existencia del transporte, sino que acoge «cualquier medio de prueba admitido en derecho». Siendo así, se ha de concluir que dicho precepto, como tampoco el artículo 25 de la Ley 37/1992, no es contrario a la Sexta Directiva, según se infiere la jurisprudencia comunitaria.

[...]

De la expuesta jurisprudencia se deduce que:

1º) La adquisición intracomunitaria de un bien se efectúa y la exención de la entrega opera cuando se transmite al adquirente el poder de disposición en calidad de propietario y el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro, abandonando físicamente el territorio de la entrega.

2º) La calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias se ha de efectuar sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.

3º) Corresponde al sujeto pasivo que pretende la exención pechar con la carga de la prueba del hecho determinante de la exención.

4º) Pertenece a la competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, si bien lo han de hacer respetando los principios generales de derecho comunitario, en particular los de proporcionalidad y seguridad jurídica, principios que, no obstante, no pueden ser invocados por el sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal.

5º) Es contrario al derecho comunitario obligar a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes con el pretexto de que las correspondientes pruebas resultaron ser falsas, si adoptó las medidas razonables a su alcance para asegurarse de que la entrega que efectuó no le condujo a participar en el fraude.

[...]

La propia Sala a quo reconoce la buena fe de «FROIZ» en su fundamento jurídico tercero. Indica que no tuvo conocimiento de que el destino de las mercancías fuere otro que Portugal o de que allí no se cumplieran las obligaciones tributarias, añadiendo que desplegó la diligencia necesaria para obtener información respecto de las circunstancias necesarias para apreciar la exención. Enfatiza que si tal dispensa no ha sido aplicada se debió a la conducta del adquirente, nunca a la de «FROIZ», a la falta de concurrencia de requisitos dependientes de la voluntad de aquel primero, desconocidos para esta última.

Siendo tal su parecer, se nos antoja desproporcionado y, por ende, contrario a las exigencias del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el desenlace a que llega en el fundamento jurídico primero de la sentencia recurrida, negando la operatividad de la exención por no haberse acreditado la realidad de la entrega, con el argumento de que, pese a existir carta de transporte internacional, no consta la firma de la recepción, sin que la adquisición fuese declarada en Portugal.

Tal modo de juzgar no se ajusta a los requerimientos de ese sistema común, pues niega la exención a un proveedor que la propia Audiencia Nacional considera que ha actuado de buena fe y que ha presentado pruebas (carta de transporte internacional) que justifican a primera vista su derecho a la exención, sin que exista el más mínimo indicio de la existencia de un fraude y mucho menos de que «FROIZ» participara en una operación de esa naturaleza” (FFDD Segundo y Cuarto).

Véanse también las SSTs de 12 de diciembre de 2012 (RC 1473/2010), FD Tercero; de 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011), FD Tercero; y de 26 de marzo de 2012 (RC 2618/2008), FFDD Tercero 2) y Cuarto.

STS de 5 de mayo de 2011 (RC 433/2007).

“Pues bien, si bien ha de reconocerse que la recurrente empleó toda la diligencia necesaria para exculparle de cualquier conducta ilícita, en cambio dicha diligencia no fue suficiente para evitar la elusión fiscal comprobada, cuando una mínima atención desplegada en el seno de la obligación tributaria hubiera dificultado cuando no impedido colocar las bebidas alcohólicas en el mercado negro -como declara y así se recoge en la sentencia de instancia uno de los compradores-, bastaba con comprobar que los vehículos en los que formalmente se hacía la carga y el transportes resultaban a todas luces inadecuados por su características -en algunos casos eran vehículos turismos o camiones con carga máxima muy inferior a las que se hacían constar por las que llevaba a cabo el transporte - para las operaciones y evidentemente la carga se hacía en las dependencias de la recurrente, por lo que, no podía ser de otra manera, la carga se tenía que efectuar necesariamente en otros vehículos de mayor carga que no eran los que se hacían constar para el transporte, y ello a la vista y conocimiento de la recurrente, y además si hubiera procedido a la solicitud de la devolución del impuesto especial por bebidas alcohólicas, como era su derecho, la entrada de la mercancía y su tráfico en el mercado negro hubiera sido poco menos que imposible, al faltarle el precinto del impuesto necesario para su comercialización. En definitiva, la parte recurrente, evidentemente, aún ajena al fraude cometido, en modo alguno empleó la conducta y diligencia requerida para el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, resultando la liquidación practicada proporcional en atención al ámbito de responsabilidad que le correspondía a la recurrente dentro de las previsiones legales reguladoras de la modalidad impositiva que nos ocupa y de cuya regulación ya nos hemos hecho eco, puesto que correspondiéndole a la misma asegurarse de la efectividad del transporte, pues la misma pretendía la exención, una mínima diligencia en los términos visto hubiera hecho poco menos que imposible o muy improbable el fraude que en definitiva tuvo lugar.” (FD Tercero).

STS de 25 de abril de 2012 (RCUD 257/2009).

“Los medios de prueba establecidos en el artículo 13 del RIVA son suficientes para acreditar la existencia del transporte a un Estado distinto de España, pero con la importante matización que dicho artículo no detalla con la suficiente precisión el contenido de tales documentos y por tanto esos medios de prueba deben acreditar --teniendo en cuenta la exposición de motivos de la LIVA, el artículo 25 LIVA y la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007 (asunto C- 409/04)-- no sólo que el proveedor haya puesto a disposición del adquirente la mercancía y éste asuma el compromiso de trasladarlos a otro Estado miembro sino que es necesario que su contenido pruebe que los bienes han abandonado el territorio del Estado de entrega. Por tanto “el acuse de recibo del adquirente” no es el acuse de recibo de la mercancía sino el acuse de recibo de la mercancía ya transportada al lugar de destino y los documentos de transporte no solo deben contener la identificación del transportista y del vehículo, lugar fuera de España donde se va a efectuar el transporte y número de factura que se corresponde con la mercancía cargada sino que, asimismo, debe constar que dicha mercancía ha sido efectivamente entregada fuera del territorio español mediante una declaración del adquirente o certificación del receptor de la mercancía en el país de destino.

El artículo 13.2 del Real Decreto 1624/1992 ni es contrario a la normativa comunitaria ni al artículo 25 de la Ley 37/1992, pues no está haciendo una regulación contraria a los

mismos, sino que únicamente pretende que se acredite en forma incontestable la realidad de la entrega comunitaria, que resultaría exenta. Partiendo pues, de la procedencia de la exención, debe lógicamente acreditarse en forma la realidad de la operación que resultaría exenta.

Es verdad que nada dice el Reglamento respecto de que sea necesario acreditar la entrega de los bienes al comprador y la realidad de la recepción de los bienes por el comprador, empresario identificado a efectos del IVA en Francia en nuestro caso, pero es que el requisito de la existencia de un transporte de bienes, desde el territorio español al territorio de otro Estado miembro --Francia en nuestro caso--, conlleva la exigencia de la correlativa entrega al comprador y la realidad de la recepción de los bienes por éste. Y la carga de la prueba de la entrega le corresponde al vendedor o proveedor que es el que debe acreditar su derecho a la exención.

[...]

Todo lo anterior lleva también a esta Sala a la convicción de que falta en este caso el requisito del transporte efectivo de las mercancías al territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea y entrega a la empresa francesa. Se trata de un requisito objetivo de la exención, es decir, la aplicación de la exención requiere el cumplimiento del requisito del transporte efectivo de las mercancías al territorio de otro Estado miembro, sin que las creencias o las suposiciones del sujeto pasivo respecto del verdadero destino de las mercancías tengan trascendencia salvo en el ámbito sancionador, de forma que la ausencia de dicho requisito impide la aplicación de la exención, siendo entonces obligada la repercusión del IVA” (FD Quinto).

STS de 8 de noviembre de 2012 (RC 4413/2009).

“Sin que tampoco podamos en este caso soslayar, dada la invocación a la seguridad jurídica subjetiva que realiza la parte recurrente sobre el rigor probatorio que afirma se le ha exigido, sin tener en cuenta la sentencia del TJCE de 27 de septiembre de 2007, el dictado del artº 13.2 del RIVA, que aparte de remitir la prueba del transporte a cualquier medio admitido jurídicamente, advierte, procurando un plus de seguridad jurídica, los concretos medios con los que cabe justificar el transporte, por ello si la parte a la que le concierne, hubiera atendido a la norma le hubiera resultado no ya de facilísima probanza, sino de imposible desvirtuación a los efectos que en este interesaban, el transporte de los vehículos, pero como se observa hace caso omiso a dicha advertencia, se desentiende del mandato reglamentario, por ello no puede invocar con éxito la inversión de la carga de la prueba por resultarle a la Administración fácil de probar el hecho base, cuando es la misma la que por propia voluntad se coloca en una situación que le dificulta la prueba que, como se ha puesto de manifiesto, a la misma correspondía” (FD Tercero).

#### **I.1.1.6 Lugar de realización del hecho imponible.**

##### **I.1.1.6.1 Entregas de bienes.**

**Adquisición por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto de automóviles en el Reino Unido, los cuales eran transportados por mar hasta territorio foral, donde se almacenaban y preparaban para su envío a la red de concesionarios.**

STS de 13 de abril de 2011 (RC 540/2009).

“Pues bien, a juicio de la Sala, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a Rover España S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de Rover España S.A., propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que Rover España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco.

Así en el escrito que Rover remite con fecha 20 de Octubre de 1994 a la Oficina Nacional de la Inspección la entidad manifiesta que "todas las expediciones comerciales, operaciones de compra y venta, decisiones empresariales, facturación, contratación etc., se realizan en las oficinas de San Fernando de Henares, Madrid, donde se encuentra la sede social de la Compañía”.

También, el testigo D. Robert A St Mills, antiguo Director Financiero de Rover España, S.A., hasta Septiembre de 1995, y vinculado con los concesionarios de Rover desde la financiera del BBVA hasta el año 2000, confirmó este modo de operar.

Frente a lo anterior, no cabe alegar que los vehículos, cuando la sociedad ordenaba la entrega, se encontraban en las instalaciones de Europark Alava, S.A., sita en Araya, en virtud del contrato firmado el 5 de octubre de 1990 con esta empresa, para que se encargara del almacenamiento y preparación de los mismos hasta su envío a la red de concesionarios, ya que este dato no puede resultar relevante a efectos de la exacción, al no referirse el precepto al lugar donde se hallen en el momento de la entrega, sino al lugar desde el que se realiza la puesta a disposición, tratándose los trabajos de almacenaje de servicios subcontratados que no pueden alterar el lugar de realización de las operaciones gravadas.

Por otra parte, en contra de lo que se mantiene, la campa de Araya, tenía como única finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos y las operaciones allí realizadas en ningún caso suponían una transformación de los mismos, debiendo destacarse que según el contrato suscrito entre Rover España S.A. y las entidades integradas en el grupo Toquero en fecha 5 octubre 1990 "Rover España comunicará oportunamente a Europark y a Toquero Express sus necesidades de despacho, limpieza, envío y plazo

máximo de entrega de los vehículos a los concesionarios. El plazo máximo para todas estas operaciones será de cuatro días laborables incluyendo en dicho cómputo el mismo día de la comunicación”. Por lo tanto, los 44 días a los que alude la contestación a la demanda pueden deberse a diversos factores, pero lo pactado era un plazo muy inferior.

En definitiva, las instalaciones de Araya eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios. El control del proceso de Rover España S.A. al que hace referencia la resolución recurrida, el artículo 7,2, del contrato antes referido, y el que aquella sociedad conociera el destino y ubicación de los vehículos, no puede alterar la conclusión adoptada, pues como hemos señalado el destino de Araya era una parada temporal de unas mercancías cuyo destino final venía predeterminado desde el Reino Unido, implicando un mero tránsito, aunque en él se hubieran realizado cuantiosas inversiones, hasta las instalaciones del adquirente.” (FD Octavo).

#### **I.1.1.6.1.1 Entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje en el territorio de aplicación del IVA antes de su puesta a disposición.**

##### **Actividad de supervisión y vigilancia de instalaciones.**

STS de 9 de marzo de 2011 (RC 5015/2006).

“La parte recurrente aduce en su primer motivo de casación que, como consta acreditado en los autos, el instalador de la obra es la empresa AEG TUBOS EUROPA, sin que VOEST ALPINE haya realizado ninguna obra de instalación o montaje, limitándose su actividad a la supervisión y vigilancia de las instalaciones efectuadas por su propio dueño con los materiales y equipos suministrados por el recurrente, actividad que no está incluida en el artículo 69.5.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, que se refiere exclusivamente a "obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses", a efectos de su consideración como establecimiento permanente.

Olvida la recurrente que en el primer fundamento de la sentencia se parte del hecho acreditado de que "la recurrente, residente en Austria, realizó obras y trabajos de instalación y montaje en España para la empresa AG TUBOS EUROPA S.A.", hecho que no puede ser discutido en casación salvo que se apreciara manifiesto error, arbitrariedad, irracionalidad, o lesión de alguna norma que fije el valor de la prueba, supuestos los primeros que no se advierten, sin que la parte haya invocado norma alguna de carácter procesal que haya sido infringida.

Esto bastaría para desestimar el motivo, pero es que además del propio contrato se desprende (Estipulación primera) que "Constituye el objeto de este contrato la fabricación, montaje y puesta a punto que realiza el vendedor para el comprador, del conjunto de máquinas, instalaciones y equipos", sin que esta afirmación pueda ser desvirtuada por la alegación de que existe una parte técnica negociada posteriormente que debe prevalecer, y de la que se deduce que sólo corresponde a la vendedora la supervisión, pues en ella no se deroga ni deja sin efecto lo expresado en aquella estipulación, lo que por otra parte no se concilia con mantener en España durante más

de doce meses a un gran número de personal especializado sin intervenir en el montaje propiamente dicho, cuando entre dicho personal hay especialistas en equipos eléctricos, mecánica, etc. (pág. 162 y 163 del expediente). Corrobora lo anterior lo establecido en las cláusulas 3ª y 6ª, 7ª, 8ª, y especialmente la 9ª sobre la recepción definitiva de la obra, que indican que las obras serán recibidas a satisfacción del comprador, y lo expresado en algunas facturas, en las que se hace referencia a la instalación de tubos soldados.

[...] En su segundo motivo de casación se aduce, que aunque no se estimara el primer motivo de casación, y se considerara la existencia de establecimiento permanente en España, el suministro de material sería un hecho imponible autónomo que constituiría una adquisición intracomunitaria de bienes produciéndose la inversión del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 13.1º c), 26.3º y 85 de LIVA.

Esta cuestión es nueva en la vía jurisdiccional, por lo que esta circunstancia haría por sí sola inadmisibile su planteamiento en el recurso de casación conforme a reiterada jurisprudencia (Sentencia de esta Sala de fecha 21 de diciembre de 2001, y las que en ella se citan).

Pero, aunque no fuera así, el motivo sería igualmente desestimado pues no tiene en cuenta lo que la sentencia considera como hecho probado que "lo que es realmente objeto de la entrega es la obra con sus materiales incorporados", y si ello es así, al no poder variarse en casación esta valoración salvo en los casos antes dicho que aquí no concurren, la consecuencia que se obtiene no puede ser otra que la de que el lugar de la entrega de los materiales coincide con el lugar de realización de la obra.

Ante este hecho, la aplicación del artículo 13.1ª c) LIVA es clara, al no considerar adquisiciones intracomunitarias de bienes las que se correspondan "con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2º de esta ley", que considera realizadas en el territorio de aplicación del impuesto "las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio".

En consecuencia, al tratarse de una obra de construcción (máquinas, instalaciones y equipos -PROYECTO GALLARDO-), realizada por el propio vendedor de los materiales, que es el que a la vez los instala y realiza la obra, sin haberse demostrado que no se superaban los porcentajes establecidos en la norma, no puede hablarse de inversión del sujeto pasivo" (FFDD Segundo y Tercero).

### **I.1.2 Adquisiciones intracomunitarias de bienes.**

**Debe entenderse que se produjo una adquisición intracomunitaria de bienes, pues no resultó acreditado que el buque, construido en Italia, entrara en el territorio de aplicación del Impuesto a través de las Islas Canarias.**

STS de 22 de diciembre de 2011 (RC 4381/2008).

“La cuestión a resolver en el presente recurso de casación se centra en determinar si el buque "Ramón Llull" entró o no en territorio español a través de Canarias, por la matriculación en dicho Registro Especial, pues en caso de respuesta afirmativa y, dado que las Islas no son territorio de aplicación del Impuesto, tendría lugar una auténtica importación, sujeta en concepto de tal al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La respuesta de la Sala de instancia, a través de la sentencia cuyo contenido ha sido antes transcrito, es negativa, en la medida que:

1º) Constata como hecho probado que el buque "Ramón Llull" fue construido en Italia, entregado el 8 de mayo de 2003 e introducido en España el 11 siguiente, siendo su destino la navegación interna, a cuyo efecto pone de relieve que existen 130 declaraciones de viajes de tráfico regular entre la Península y las Islas Baleares y

2º) Entiende que la inscripción en el Registro Especial creado por la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos y Marina Mercante, que tuvo lugar en 14 de mayo de 2004, supone la adquisición de la nacionalidad española, pero ello no significa que el buque haya estado en Canarias o se haya introducido por tal territorio.

Por otra parte, tampoco acepta la Sala de instancia que estemos en presencia de una operación asimilada a la importación por incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación a la navegación marítima internacional, que hubieran determinado la exención en IVA, en la medida en que el buque "Raimundo Llull" está dedicado a la navegación interna, entre la Península y las Islas Baleares.

La conclusión que alcanza la sentencia es que existiría un supuesto de adquisición intracomunitaria sujeta al IVA, si es que con anterioridad no tuvo lugar liquidación por este concepto.

Dicho lo anterior, nuestra respuesta al motivo formulado tiene que ser forzosamente desestimatoria, teniendo en cuenta que no se combaten las premisas de que parte la sentencia, en el sentido que el buque fue introducido en España en 11 de mayo de 2003 y que la inscripción en el Registro de Canarias, llevada a cabo un año después, no supone que el buque haya entrado en las Islas, por cuanto para aquella "no se exige que el buque se encuentre físicamente en Canarias, ni existe ficción legal en tal sentido". Es más, tampoco se combate la apreciación de falta de demostración de que haya tenido lugar dicho hecho y que lo efectivamente acaeció fue que la parte recurrida solicitó la inscripción del buque con el fin de que quedara sujeto a la legislación española, haciendo uso para ello de la facultad que le confiere la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 27/1992, que como queda reflejado en la fundamentación de la sentencia antes transcrita, habilita a solicitar su inscripción a las empresas navieras que cuenten con un establecimiento o representación permanente en Canarias, no exigiendo dicho precepto que el buque deba ser introducido en España a través de las Islas" (FD Tercero).

### **I.1.3 Importaciones de bienes**

### **I.1.3.1 Concepto.**

#### **Operaciones asimiladas a las importaciones. Importaciones de bienes que se vinculan al régimen de depósito distinto del aduanero.**

STS de 15 de octubre de 2012 (RC 3633/2009).

“No se cuestiona que la solicitud de Depósito Distinto del Aduanero el 7 de Marzo de 1997 ante el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales era para almacenar materiales y equipos para la construcción de buques, ni que dichos elementos sin transformación alguna entraban para pasar a incorporarse a los buques que construía la recurrente en sus instalaciones. Tampoco que la solicitud presentada no tenía otra finalidad que la de resolver el problema del pago del IVA por las adquisiciones previas y la posterior devolución del mismo, después de la entrega del buque, con el consiguiente desfase temporal, y que fue la propia Administración la que sugirió el sistema utilizado.

Ante esta realidad hay que reconocer que no cabe hablar propiamente de incumplimiento de las condiciones autorizadas para el funcionamiento del Depósito Distinto del Aduanero en este caso, por no haberse ajustado la empresa a las manipulaciones usuales a las que se podían someter las mercancías vinculadas al mismo, como eran las destinadas a garantizar la conservación de las mercancías.

Antes, por el contrario, debe entenderse que la incorporación de los elementos al buque en construcción solo ultima el depósito, de acuerdo con sus reglas y fines, lo que impide hablar de abandono irregular del régimen autorizado, que es lo que constituye el hecho imponible regulado en el apartado 5º de la Ley del IVA” (FD Tercero).

Véanse también las SSTS de 28 de noviembre de 2012 (RC 5300/2009), FD Tercero; y de 2 de noviembre de 2012 (RC 4869/2009), FD Segundo.

Resulta acreditado que el buque fue introducido desde las Islas Canarias al territorio de aplicación del Impuesto con mucha antelación a la venta, razón por la cual la liquidación de la operación como importación fue improcedente.

STS de 24 de junio de 2011 (RC 92/2009).

“Nuestra respuesta tiene que tener forzosamente en cuenta que no se combaten en el recurso de casación los hechos declarados probados en los que se basa la sentencia y que suponen que, frente a lo manifestado en el acuerdo de liquidación, el buque "AL SABINI" no fue introducido irregularmente en territorio de aplicación del IVA, sino que su introducción tuvo lugar por la entidad vendedora con mucha antelación a la venta a la recurrente.

Y por tanto, no dándose, pues el supuesto determinante del hecho imponible, el motivo debe ser desestimado” (FD Tercero).

### **I.1.3.2 Exenciones.**

**Importaciones de bienes vinculadas al régimen de depósito distinto del aduanero.  
Exención de la introducción de mercancías en un depósito aduanero privado.**

STS de 3 de marzo de 2011 (RC 6273/2006).

**“A nuestro entender la recurrente cumplió la totalidad de los requisitos que se comprenden en el artº 20 del RIVA, el régimen de depósito, y por ende el régimen suspensivo, se materializó en el momento de introducir las mercancías en un depósito aduanero autorizado y sometido a todas las garantías y medidas de control, es un espacio dotado de extraterritorialidad aduanera, sin que la distinción entre una u otra categoría o tipo de depósito sea determinante para materializar el régimen, puesto que el hecho de que el depósito aduanero fuera privado y no público no altera la posición fiscal del depositante.**

**En todo caso el incumplimiento de los deberes impuestos, de permitir la introducción de mercancías ajenas en un depósito aduanero privado, no fue responsabilidad del depositante, sino por un lado del depositario que permite la introducción en su depósito de mercancías que no eran de su titularidad, aunque eso sí sin merma de las garantías que procuran la correcta vigilancia aduanera, puesto que cumplió al respecto con todas las obligaciones formales que la normativa impone a los depositarios, y por otro la propia Aduana de control que conocedora de las distintas titularidades a su vista, ciencia y paciencia, puesto que tuvo cumplido conocimiento de la información trasladada por el depositario, permite que se introduzcan en el depósito aduanero privado mercancías de distinta titularidad, lo cual resultaba ajeno al depositante que cumplió todos los requisitos para activar el régimen suspensivo que en este caso se traducía en el derecho a la exención. Siendo de destacar, por último, que la propia Administración por su propia conducta admitió dicho régimen, puesto que como se ha indicado solo una vez que se abandonó el citado régimen y devengado el impuesto se liquidó e ingresó por LEAR HOLANDA, que posteriormente enajenó las mercancías a FORD ESPAÑA a quien se le repercutió el IVA soportado” (FD Tercero).**

### **I.2 Devengo.**

#### **I.2.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

##### **I.2.1.1 Entregas de bienes.**

**La puesta a disposición del adquirente se produce con la transmisión de la propiedad del bien, independientemente de la posibilidad material de su uso o destino efectivo al fin para el que se construya o justifique su ejecución.**

STS de 28 de febrero de 2012 (RC 463/2008).

“[...] esta Sala no comparte el criterio del Tribunal de instancia respecto de lo que debe por entenderse por "puesta a disposición", según el art. 75, o "poder de disposición", según el TJUE, que en nada se refieren a la posibilidad material de uso o destino. Reconocida la transmisión de la propiedad, se ha generado en el propietario un haz de facultades, entre las que se encuentra la de “disponer” del bien, conforme al artículo 348 del Código Civil, y es esta facultad la que se exige en el derecho europeo, según la doctrina expuesta, para que se entienda producido el devengo del IVA.

Es cierto que en las sentencias del TJUE mencionadas se lleva el concepto de entrega de bienes, más allá de la mera transmisión de la propiedad, a la facultad de disponer por el adquirente, con el fin de lograr un criterio uniforme de las operaciones impositivas en todos los Estados miembros, al someterlas alguno de ellos al cumplimiento de requisitos que difieren de unos a otros. Pero, puesto que en nuestro ordenamiento interno la transmisión de la propiedad implica ese poder de disposición, no hay razón para negar que el devengo del hecho imponible se ha producido en el mismo momento en que se adquiere la propiedad del bien.

No se trata, por tanto, de una valoración de la prueba, como defiende el Abogado del Estado, sino de una errónea interpretación de cuándo se produce el devengo del impuesto, ya que la sentencia recurrida va más allá de lo realmente exigido, y las meras autorizaciones administrativas previas al ejercicio de la actividad, lejos de implicar que el bien no está a disposición del adquirente, significan todo lo contrario, esto es, que se ha recibido las partes de obras ejecutadas.” (FD Segundo).

### **I.2.1.2 Pagos anticipados.**

Las parcelas adjudicadas en el proyecto de compensación a una Junta “propietaria” constituyen un pago anticipado en especie de los servicios de urbanización prestados a los propietarios originarios. El Impuesto se devenga en el momento de la adjudicación de aquéllas.

STS de 24 de octubre de 2011 (RC 572/2009).

“Estando la prestación de estos servicios sujeta y no exenta del impuesto sobre el valor añadido y habiéndose reservado la «Junta de Pescadería» parcelas en la protocolización del proyecto de compensación para sufragar los costes de la urbanización de los terrenos, el valor atribuible a las mismas constituía el importe de la contraprestación en especie de los futuros servicios de urbanización que se comprometió a prestar a los propietarios; como dicha reserva se produjo antes de la realización del hecho imponible, se trataría de un pago anticipado en especie de los servicios de urbanización por el que se devengó el impuesto sobre el valor añadido, en aplicación de los artículos 79.Uno y 75.Dos de la Ley 37/1992” (FD Tercero).

### **I.2.2 Adquisiciones intracomunitarias.**

## **El Impuesto se devenga en el momento de la entrega o puesta a disposición de los bienes adquiridos.**

STS de 24 de marzo de 2011 (RC 2885/2006).

“La propuesta de liquidación, aceptada en el acuerdo del Inspector Jefe, pretendía corregir la liquidación tardía de cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias de bienes, operaciones cuyas cuotas, fueron liquidadas y deducidas en el período en que se recibía la factura en la que se documentaba la adquisición, lo que tenía lugar con posterioridad a la recepción de la mercancía en los almacenes de la entidad. Ante tal circunstancia se exponía que el artículo 76 de la Ley 37/92 se dispone que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes el devengo de produce en el momento en que se obtenga el poder de disposición sobre las mercancías y si bien el derecho a la deducción de las cuotas devengadas en el mismo momento, solo podrá ejercitarse cuando se cumplan los requisitos formales establecidos en el artículo 99 de la Ley.

Por ello, se propuso, y así fue aceptado, liquidar las cuotas devengadas en la liquidación correspondiente al período en que se recibieron las mercancías, manteniendo como correctas las deducciones practicadas en los períodos en que las había efectuado el sujeto pasivo. Dicha postura fue confirmada por el TEAC.

Ya hemos visto, al resolver el primer motivo, que la sentencia confirma en este punto el criterio de la Administración y por ello, en el tercer motivo se alega Infracción de los artículos 75.Uno.7º y 76, en cuanto al devengo en las adquisiciones intracomunitarias y 97.Uno y principio de neutralidad del IVA, al someter el ejercicio del derecho a la deducción a la existencia de formalismos que ignora la realidad de las transacciones involucradas y la corriente doctrinal expresada por los Tribunales nacionales y comunitarios.

El motivo sirve para volver a criticar la postura de la Administración de considerar que el devengo del IVA tiene lugar en el momento en que las mercancías se ponen a disposición del adquirente, momento que marca el período en que debe producirse la declaración, mientras que el ejercicio del derecho a deducir solo podía producirse en el momento de disponer el documento acreditativo del mismo. Se considera que de la misma forma que la Administración "ha considerado devengadas las cuotas del IVA en la fecha en que las mercancías adquiridas estuvieron a disposición de DIA y ha procedido a su liquidación en los períodos correspondientes, la ONI tenía que haber considerado nacido en la misma fecha el derecho a la deducción de las cuotas del IVA en la misma fecha el derecho a la deducción de las cuotas soportadas y haber aplicado también las deducciones en las liquidaciones correspondientes a esos mismos períodos. De esta forma, el resultado para el Tesoro Público hubiera sido nulo (ni ingreso, ni cuotas a compensar o devolver) y se hubiera respetado el principio de neutralidad del IVA y lo que es más importante, el principio constitucional que obliga a atemperar el tributo a la capacidad económica del contribuyente (artículo 31 de la Constitución), puesta de manifiesto en el hecho imponible” (FD Quinto).

### **I.3 Sujeto pasivo y responsables.**

#### **I.3.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

### **I.3.1.1 Inversión del sujeto pasivo.**

**Procedencia de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a todas las compras de oro que realizó el recurrente, fabricante de objetos preciosos, ya que adquirió oro de 999 milésimas.**

STS de 13 de abril de 2012 (RCUD 50/2009).

“De conformidad con lo dispuesto con el artículo 84.1.2, b) de la Ley 37/1992, en la redacción dada por la Ley 22/1993, de 29 diciembre, los requisitos de la inversión del sujeto pasivo están allí descritos sin margen de error, pues se requiere que se trate de un empresario para quien se realice una operación sujeta a gravamen y que tal operación consista en entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas” (FD Tercero).

STS de 10 de mayo de 2012 (RC 431/2009).

“[L]a nueva figura de sujeto pasivo por inversión que se reflejó en la Ley, resultaba aplicable en las entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos, de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas y, por tanto, también a las entregas de oro de las características indicadas a joyeros que destinan el oro adquirido a la fabricación de objetos de metales preciosos” (FD Sexto).

Véanse también las SSTs de 20 de julio de 2012 (RCUD 138/2009), FD Sexto; de 18 de julio de 2012 (RC 320/2010), FD Segundo; de 13 de junio de 2012 (RCUD 178/2009), FD Tercero; y de 23 de mayo de 2012 (RRCUD 20/2009 y 277/2009), FD Segundo.

Improcedente liquidación de intereses de demora por falta de ingreso de la deuda tributaria.

STS de 28 de enero de 2011 (RCUD 105/2007).

“Así las cosas, procede estimar el recurso, al mantener la Sala la tesis de la improcedencia de computar intereses de demora devengados por las cuotas desde la fecha de finalización del plazo voluntario de las correspondientes liquidaciones hasta la fecha en que se practica la regularización si no existe perjuicio alguno para el Tesoro.

Así, con independencia de la sentencia que se aporta como de contraste, en la sentencia de 25 de marzo de 2009, rec. de casación nº 4608/2006, resolviendo un caso sustancialmente idéntico al que nos ocupa, declaró lo siguiente:

[...]

“SÉPTIMO.- Abandonada la interpretación literal del art. 99 de la Ley, la desestimación del motivo de casación se impone, ya que si el obligado tributario se hubiera atenido

estrictamente a la Ley, cumpliendo todos los requisitos para la deducción, como el IVA en este caso es al mismo tiempo IVA devengado y soportado, siempre que el porcentaje de la deducción del IVA soportado sea del 100%, lo que no se discutió en este caso, la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente.

En efecto, como sostiene la parte recurrida, nunca se podría afirmar, si el porcentaje de deducción es del 100 % que existe omisión de cuota de IVA, porque no se podría haber dejado de ingresar lo que nunca se debió ingresar en caso de seguirse la conducta que la Administración sostiene como correcta.

Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño, debiendo recordarse a estos efectos la reiterada doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en las sentencias de 6 de febrero de 1997, 25 de mayo y 5 de julio de 1999, así como lo declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/90” (FD Cuarto).

Véanse también las SSTs de 20 de diciembre de 2012 (RCUD 291/2009), FD Quinto; de 29 de noviembre de 2012 (RC 1269/2010), FD Quinto; de 12 de julio de 2012 (RCUD 90/2010), FD Segundo; de 26 de enero de 2012 (RCUD 300/2009), FD Cuarto; de 23 de enero de 2012 (RC 5875/2009), FD Cuarto; de 12 de enero de 2012 (RC 853/2010), FD Quinto 3 y 4; de 20 de octubre de 2011 (RC 5699/2007), FD Séptimo; de 7 de octubre de 2011 (RC 3222/2007), FD Tercero; de 16 de junio de 2011 (RC 1975/2009), FD Tercero; de 3 de junio de 2011 (RCUD 202/2007), FFDD Segundo y Tercero; de 10 de marzo de 2011 (RC 4036/2006), FD Cuarto 2; y de 28 de enero de 2011 (RRC 5006/2005 y 6287/2006), FFDD Séptimo y Sexto, respectivamente.

### **I.3.1.2 Persona o entidad establecida.**

#### **I.3.1.2.1 En general.**

**Son sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales que tienen la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del Impuesto.**

STS de 26 de marzo de 2012 (RC 4384/2008).

“Entre los hechos probados, el fundamento cuarto de la sentencia de instancia incluye que «en Canarias no existe un local propio de la entidad ni hay constancia de que exista personal de la misma radicado en las islas», lo único que la Sala a quo considera acreditado es que «el domicilio social de la entidad radica en un despacho de abogados sito en Santa Cruz de Tenerife, desde el que se renuevan los contratos de arrendamiento de buque y las liquidaciones por IVA se presentan en la Delegación de Santa Cruz», y esto no es suficiente para entender que «Canaria de Fletamentos» tiene un

establecimiento permanente en Canarias, por cuanto, como hemos dejado sentado en las recientes sentencias de esta Sala de 23 de enero de 2012 (casación 6381/08, FJ 5º) y 26 de diciembre de 2011 (casación 194/09, FJ 2º)], la presencia de un establecimiento permanente a efectos del impuesto sobre el valor añadido exige una vinculación física con el territorio de aplicación del impuesto, que ha de tener un grado suficiente de permanencia” (FD Cuarto 1).

### **I.3.1.2.2 Establecimientos permanentes.**

#### **I.3.1.2.2.1 Concepto.**

#### **Servicios de publicidad prestados a una empresa radicada en las Islas Canarias: inexistencia de establecimiento permanente.**

STS de 23 de enero de 2012 (RC 6381/2008).

“[P]ara que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, son necesarios los siguientes requisitos:

- (a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio.
- (b) Que no se trate de una sociedad filial con personalidad jurídica propia, salvo en los casos de compañías totalmente dominadas por la matriz y que actúen como entidades auxiliares.
- (c) Que tenga una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones.
- (d) Que la prestación del servicio se efectúe en beneficio del establecimiento permanente.

[...]

Los anteriores extremos nos conducen a conclusión distinta de la sentada por la sentencia de instancia. Al contrario de lo que se afirma en ella, no concurren los elementos necesarios para concluir que «CITA» actuara en territorio de aplicación del impuesto mediante establecimiento permanente. De entrada, los apoderados no lo eran para su actividad habitual, sino para otros menesteres menores o meramente auxiliares. En segundo término, no había un lugar fijo de negocio que determinara la vinculación con el territorio. En tercer lugar, el supuesto establecimiento carecía de una consistencia mínima mediante la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones. Finalmente, y como lógica consecuencia de lo anterior, la destinataria o beneficiaria de los servicios de publicidad era directamente la sociedad domiciliada fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, lo que no podía ser de otro modo ante la ausencia real de establecimiento permanente en la península.

Las razones esgrimidas por la recurrente en la demanda no obstan a la anterior conclusión. La circunstancia de que las entidades contratantes considerasen que «CITA» operaba mediante establecimiento permanente no significa que realmente existiera tal estructura, simplemente confirma que por parte de dicha sociedad se creó la apariencia de que actuaba mediante un establecimiento de esa índole. La remisión de los presupuestos, facturas o contratos a Comercial Tabaquera Canaria, S.A., sólo confirma que no medió la intervención de establecimiento permanente, sino que se utilizaba una empresa del grupo y, por lo tanto, a una sociedad con personalidad jurídica propia para la gestión de los contratos de publicidad que había suscrito la matriz. No debemos olvidar que «CITA» era la destinataria de los servicios de publicidad, lo que corrobora que no hubo mediación de establecimiento permanente” (FFDD Quinto y Sexto).

### **I.3.1.2.2.2 Supuestos.**

#### **I.3.1.2.2.2.1 Sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.**

No tiene la consideración de establecimiento permanente la representación otorgada por una entidad extranjera a una entidad nacional para la venta de ciertos inmuebles.

STS de 12 de mayo de 2011 (RC 3597/2007).

“Con carácter general el propio concepto, "establecimiento permanente" denota una característica de continuidad y habitualidad, que es evidente se excluye cuando la representación se ha limitado a una sola operación, por ello el otorgamiento de poderes para la realización de una única operación resulta contrario a la idea básica que define la permanencia. Descendiendo al supuesto en concreto de establecimiento permanente en el IVA, la particularización que se realiza, "sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo", sugiere la idea de que el mandante disponga de un lugar fijo de negocios, para desarrollar su actividad, y, desde luego no cabe confundir a la entidad que entre sus actividades se dedica a representar en determinadas operaciones a un tercero, con lo que son las agencias o representaciones autorizadas dependientes, claro está, de la entidad representada, con un grado suficiente de permanencia y estructura adecuada para hacer posible el conjunto de operaciones en relación con la prestación de servicios o actividad de la entidad principal; dependencia, como criterio básico, que resulta extraño al de una entidad independiente ajena y autónoma a la entidad representada, que en modo alguno puede considerarse como establecimiento permanente de aquella entidad.

Lo cual debe llevarnos a confirmar la conclusión a la que llega la sentencia de instancia de la inversión del sujeto pasivo, artº 84 de la LIVA” (FD Cuarto).

#### **I.3.1.2.2.2 Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración excede de doce meses.**

##### **Dies a quo del plazo de ejecución de la construcción, instalación o montaje.**

STS de 26 de diciembre de 2011 (RC 194/2009).

“Basta atender a la interpretación lógica, sistemática y teleológica del artículo 69 de la Ley 37/1992 para llegar a la convicción de que, si el establecimiento permanente debe ser un “lugar fijo” en el territorio de aplicación del impuesto, no cabe entender que principia su existencia en relación con una obra de construcción, instalación o montaje antes de que ésta haya comenzado físicamente, como acertadamente sostiene la Sala de instancia” (FD Segundo).

Inclusión a efectos del cómputo del plazo de doce meses del tiempo empleado para la corrección de las deficiencias advertidas en la instalación inicial.

STS de 30 de enero de 2012 (RC 2667/2008).

“[N]o es arbitrario, ilógico o contradictorio entender que las tareas de corrección de las deficiencias advertidas en los hornos erigidos, una vez que habían arrancado en pruebas, formaban parte de los trabajos necesarios para su instalación, cuando el último 10 por 100 del precio pactado en la «Adjudication Letter» se fijó después del «Mechanical Completion of the Furnaces», con el «successful Performance Test of the Furnaces»” (FD Tercero).

#### **I.4 Base imponible.**

##### **I.4.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

###### **I.4.1.1 Regla general.**

###### **I.4.1.1.1 Conceptos incluidos.**

###### **I.4.1.1.1.1 Importe total de la contraprestación.**

**La base imponible se halla constituida por importe total de la contraprestación de la operación sujeta, que, en este caso, equivale al valor en que se cuantificó el terreno transmitido y que coincide con el valor resultante de aplicar la normativa del Impuesto sobre Sociedades.**

STS de 15 de marzo de 2012 (RC 6273/2008).

“[A]l margen de considerar más o menos acertada la referencia efectuada a la Normativa propia del IS por parte de la Administración, la base imponible se ha

determinado con arreglo a los parámetros establecidos en la legislación del IVA que, como hemos visto, establece como regla para su determinación el importe total de la contraprestación, que en este supuesto no puede ser otro que el valor en que se cuantificó el terreno transmitido y que resulta en este caso coincidente con el valor que habría resultado de aplicar la normativa propia del IS que se computa por el valor normal de mercado, lo que a fin de cuentas no es sino manifestación de la interrelación de estas dos figuras impositivas, que no produce lesión alguna de los principios de estanqueidad o de unidad en materia tributaria” (FD Quinto).

Constitución de un derecho de superficie en el que se fija como contraprestación un canon periódico, así como la construcción a realizar en el terreno, siendo ésta cedida en arrendamiento hasta el momento de la reversión. No debe incluirse en la base imponible del Impuesto el importe de la construcción.

STS de 13 de abril de 2011 (RC 1107/2006).

“[L]a necesidad de estimar el motivo de casación se impone, ante la imposibilidad de integrar en la base imponible, al tiempo de la constitución del derecho de superficie, el importe de las edificaciones cuya propiedad revertiría al cedente al expirar el periodo de duración del derecho de superficie, resultando inadmisibles, en todo caso, apreciar dos hechos impositivos diferenciados, por un lado la constitución del derecho de superficie y, por otro, la existencia autónoma de un arrendamiento de las edificaciones, al encontrarnos en realidad ante un negocio complejo, en el que junto a la constitución de un derecho de superficie a cambio de un canon, figura no sólo la obligación de construir viviendas de protección oficial sino además de cederlas en arrendamiento al IVIMA en las condiciones pactadas” (FD Quinto).

Véase también la STS de 19 de octubre de 2011 (RC 3949/2007), FD Segundo.

#### **I.4.1.1.1.2 Gastos accesorios.**

**Contrato de renting en cuyas condiciones generales se prevé la posibilidad de que el arrendatario encargue la contratación de seguros a la empresa arrendadora. Deben incluirse en la base imponible las sumas pagadas por la contratación de tales seguros, dado que no pueden considerarse como suplidos, al no existir mandato expreso y no coincidir las cantidades a reembolsar con la prima satisfecha.**

STS de 12 de mayo de 2011 (RC 4528/2007).

“[A] nuestro entender, resulta insoslayable la conclusión a la que llega la sentencia de instancia cuando niega la existencia de mandato expreso, no bastando el mandato tácito, por lo que resulta ajustado a derecho el parecer de la sentencia de instancia cuando niega tanto en cómputo global como en la parte coincidente, el carácter de suplido de las sumas reembolsadas. No existiendo, por demás discusión que las sumas pagadas a veces, régimen cerrado, consistieron en una suma igual para cada período asegurado, sin tener en cuenta las oscilaciones en los precios del seguro, y nunca coincidieron las

sumas pagadas por los clientes, sumas superiores, con las sumas correspondiente a las primas; lo cual abunda en la corrección de la liquidación girada, puesto que aún cuando las primas fueran satisfechas en nombre y por cuenta del cliente, desde el punto y hora que se establecen cantidades a tanto alzado y siempre en cantidades superiores a las correspondientes a las primas, no existe conexión alguna con la operación gravada, y desde luego, no resulta cuestionable, que no queda justificada la cuantía efectiva, más cuando se ha comprobado que en el sistema cerrado se pacta la repercusión sobre cantidades fijas, ajena a la realmente satisfecha.

[...]

En definitiva, no cumpliéndose los requisitos normativamente exigidos, las sumas que la parte recurrente pagó bajo el concepto de "suplidos", deben incluirse en la base imponible [...].

[...]

A la vista de los hechos tenidos por probados y en particular al especial valor que la Sala de instancia otorga al contrato de arrendamiento de vehículos a largo plazo y sus cláusulas, ha de convenirse que en la contraprestación que conforma la base imponible, debe adicionarse los gastos accesorios que deriva de la prestación principal, que en este caso se concreta en la sumas pagadas por el cliente en la intermediación de los seguros para los vehículos arrendados, artº 78. Dos, 1 de la LIVA, que incluye, entre otros, los gastos de comisiones, seguros, primas por prestaciones anticipadas y otros” (FD Cuarto).

Véase también la STS de 26 de mayo de 2011 (RC 4237/2007), FD Cuarto.

#### **I.4.1.1.1.3 Intereses por el aplazamiento.**

**Forman parte de la base imponible del Impuesto los intereses derivados del aplazamiento en el pago del precio, cuando su importe no figura de forma separada en la factura.**

STS de 17 de febrero de 2011 (RC 4688/2006).

“[E]l motivo debe desestimarse, pues, si como pretende la reclamante, ha de aplicarse el régimen de "entrega" en su integridad y desde luego en cuanto a la base imponible, es lo cierto que no se hizo constar separadamente en factura el importe de los intereses, sin que ello fuera debido a imposibilidad, si no a no tener en cuenta que la existencia de una opción de compra vinculante por parte del arrendatario hacía que la operación no pudiera calificarse como prestación de servicio y sí como "entrega" [...]. En definitiva, no hay razón alguna para adoptar ahora solución diferente de la que procedería en el caso de calificación como "entrega" sin hacer constar separadamente en factura el importe de las retribuciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley.” (FD Cuarto).

#### **I.4.1.1.1.4 Subvenciones vinculadas al precio.**

#### **Las ayudas comunitarias recibidas para la producción de forrajes desecados y deshidratados no se integran en la base imponible del Impuesto.**

STS de 1 de octubre de 2012 (RCUD 252/2010).

“Pues bien, las subvenciones reguladas en el Reglamento 603/95 (CE) y percibidas por empresas transformadoras de forrajes han sido objeto de análisis en las tres sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia el 15 de julio de 2004, que hemos referenciado en el antecedente segundo de esta sentencia, así como en la pronunciada en la misma fecha en el asunto C-381/01, Comisión/Italia. En estas cuatro sentencias se analizó la sujeción de tales subvenciones al impuesto sobre el valor añadido. En el apartado 32 de la dictada en el asunto C-495/01 (Comisión/Finlandia) se señala que «el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio”, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador».

Partiendo de esta consideración, la sentencia concluye, en el apartado 33, que, a juicio del Tribunal de Justicia, «no se cumplen los requisitos para la sujeción de las ayudas objeto de litigio al IVA en ninguna de las dos categorías de operaciones a las que se refiere la Comisión que son, por una parte, la venta por una empresa transformadora, tras su secado, de forrajes comprados a los productores de forrajes verdes y por otra, la subcontratación de una empresa transformadora por un productor de forrajes verdes» [en igual sentido se expresan las sentencias Comisión/Italia (apartado 33), Comisión/Alemania (apartado 32) y Comisión/Finlandia (apartado 37)].

De acuerdo con el criterio expresado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las citadas sentencias, las ayudas percibidas por empresas transformadoras de forrajes previstas en el Reglamento (CE) 603/95 y en el Reglamento (CE) nº 785/95 de la Comisión, de 6 de abril de 1995, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del anterior (DO L 79, p.1), no están sujetas al impuesto sobre el valor añadido” (FD Cuarto).

Minorar la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión por el hecho de recibir subvenciones no es acorde con la Sexta Directiva comunitaria.

STS de 16 de abril de 2012 (RCUD 303/2009).

“Las sentencias de contraste aportadas señalan, pues, que minorar la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión por el hecho de recibir subvenciones financiadas de esa adquisición no es acorde con la Sexta Directiva comunitaria. Esta doctrina no ha sido aplicada por la sentencia impugnada pese a que el recurrente no solo invocó la aplicación directa de la Directiva y el derecho comunitario como fundamento de su pretensión sino que además aportó la Sentencia del Tribunal de Justicia que invocaba, a diferencia de lo sucedido en el supuesto analizado por esta Sala con fecha 19 de abril de 2011, casación para unificación de doctrina 354/2007.

Esta Sala en sentencias posteriores como la de 20 de junio de 2011, casación 726/2007, ha reiterado que en el caso de haberle aplicado la regla de la prorrata por el hecho de haber percibido subvenciones en base a la norma declarada incompatible con la Sexta Directiva por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, eran de aplicación las consecuencias derivadas de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, es decir, la anulación de la liquidación practicada por la Administración en 1999” (FD Tercero).

Las subvenciones percibidas con cargo a los Presupuestos Generales de una Comunidad Autónoma no se integran en la base imponible del Impuesto, al no estar vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al mismo, ni establecerse en función de las unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.

STS de 14 de abril de 2011 (RCUD 151/2007).

“La aplicación de la doctrina expuesta al caso de autos nos lleva a la conclusión de que las cantidades que percibe la SRT de Asturias no pueden ser calificadas como contraprestación onerosa sujeta al IVA, sino subvención y esa subvención o dotación global no se calcula en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, como exige el artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992 para subsumirlas en el concepto de contraprestación a incluir en la base imponible del Impuesto.

Por todo ello hay que concluir que las subvenciones que la SRT del Principado de Asturias percibió en el ejercicio 1998 con cargo a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma no forman parte de la base imponible del IVA” (FD Sexto).

Concepto de subvención vinculada al precio.

STS de 16 de mayo de 2011 (RC 1974/2008).

“1ª) Para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación debe haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta (sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (asunto C-184/00, apartados 12 y 13), y Comisión/Finlandia, ya citada, apartado 29).

2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto, hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención

(sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 14, y Comisión/Finlandia, apartado 30).

3ª) La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 17, y Comisión/Finlandia, apartado 31).

Con toda evidencia ninguna de esas características concurre en las sumas que TRIBUTOS 2000 S.L. recibió del Ayuntamiento de Mallorca en el ejercicio 2000, por lo que no cabe reputarlas subvenciones ligadas al precio de los servicios que suministra. Tampoco pueden considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. La mencionada compañía no lleva a cabo ninguna operación contractual de prestación de servicios a favor del Ayuntamiento, en el desarrollo de una actividad empresarial, que permita considerar las cantidades que recibe como contraprestación por los servicios prestados.

En suma, esas cantidades no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas que ha de repercutir TRIBUTOS 2000, en cuanto sujeto pasivo del IVA, por los servicios que presta al Ayuntamiento” (FD Cuarto).

Véanse también las SSTs de 29 de marzo de 2012 (RC 256/2009), FD Quinto; y de 27 de febrero de 2012 (RC 5107/2008), FD Tercero.

No se incluyen en la base imponible del Impuesto las subvenciones y dotaciones realizadas a una fundación por las entidades públicas fundadoras, para el cumplimiento de la finalidad con que fue creada, a saber, la organización de una competición deportiva universitaria.

STS de 31 de marzo de 2011 (RC 5009/2006).

“Las entidades que crearon la Fundación aportaron las siguientes cantidades, el CSD, CAIB y Ayuntamiento de Palma de Mallorca, cada uno 70.000.000 millones por aportación de gestión, todas las entidades 16.533.754 ptas. por aportación pago canon FISU, excepto CIM que sólo aportó 6.683.324 ptas. por este concepto y el CSD 589.401.458 ptas. por sorteo de lotería; se trata de cantidades alzadas que parecen responder a la propia dotación fundacional y sus incrementos, en definitiva, los fundadores se han desprendido de una parte de sus propios bienes que pasaron a la titularidad de la fundación para el cumplimiento de sus objetivos, que conforman fines de interés general, lo que aparece como ajeno a cualquier discusión. Siendo esta la configuración existente, las cantidades percibidas, las subvenciones que nos ocupan, ni siquiera en un sentido amplio pueden considerarse como contraprestaciones del conjunto de operaciones que en el momento de la constitución y dotación presupuestaria resultan indefinidas e indeterminadas, sino que son aportaciones de las entidades fundadoras para el cumplimiento de la finalidad para la que fue creada. Se afirma por el Sr. Abogado del Estado que existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, pero sin aportar más dato resulta una afirmación hueca, sin

contenido alguno, en tanto ni siquiera se intenta establecer la necesaria vinculación entre las prestaciones realizadas y las pertinentes retribuciones como contravalor efectivo; se trata de cantidades entregadas alzado, sin haberse definido previamente el concreto importe de la contraprestación correspondiente a los servicios que habrían de prestarse, excluyendo tal realidad la necesaria equivalencia entre servicio prestado y prestación recibida. Resultando patente y manifiesta la predeterminación del otorgamiento de los fondos aportados por los fundadores, respecto de los servicios a prestar por la Fundación, lo que conlleva la desvinculación de las subvenciones con el precio de las operaciones realizadas por la Fundación, no se trata de contratar determinados servicios a través de la Fundación, sino el cumplimiento de unos objetivos de interés general para lo que se crea la Fundación y se le dota de los fondos necesarios para llevarlos a cabo” (FD Tercero).

Véase también la STS de 24 de noviembre de 2011 (RC 5097/2008), FD Tercero.

#### **I.4.1.1.2 Conceptos no incluidos.**

##### **I.4.1.1.2.1 Indemnizaciones.**

STS de 5 de diciembre de 2011 (RC 3954/2009).

“A la vista de las cláusulas transcritas, la cantidad que «Tiempo Futuro» abonó a «Mare Nostrum» por la rescisión unilateral del contrato de arrendamiento debe ser considerada como una contraprestación por una prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor añadido (artículo 11.Uno de la Ley 37/1992); en concreto, por la renuncia a los derechos que para la sociedad arrendataria derivaban de dicho contrato. No era incardinable, por tanto, en el ámbito de aplicación del artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992. Los daños padecidos por la compañía arrendataria en relación con el futuro hotel, a los que alude la arrendadora (compromisos laborales, campañas publicitarias, contratos firmados, etc.), venían cubiertos cuando resolvió el contrato de arrendamiento, esto es, antes de que el inmueble fuera puesto a disposición de la arrendataria para comenzar en el mismo su actividad hotelera, por el período de carencia que acordaron para la renta en la estipulación 6ª” (FD Cuarto).

#### **I.4.1.2 Reglas especiales.**

##### **I.4.1.2.1 Valor de mercado.**

**Contrato de intercambio de productos petrolíferos efectuado en régimen suspensivo. Consideración como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado.**

STS de 12 de enero de 2012 (RC 853/2010).

“La realización de permutas de productos petrolíferos en un mercado de reducido tamaño no excluye la procedencia de aplicarles el artículo 79.Uno de la LIVA que no distingue entre mercados convencionales o no, máxime cuando el método utilizado por la Inspección para el análisis comparativo de precios tiene adecuado encaje en el procedimiento de cálculo de la base imponible previsto en el párrafo segundo del citado artículo 79.Uno de la LIVA” (FD Tercero 2).

#### **I.4.1.2.2 Vinculación entre las partes.**

**Determinación de la base imponible en operaciones realizadas entre partes vinculadas conforme a las reglas relativas al autoconsumo: incumplimiento de la Sexta Directiva, al no haberse seguido el procedimiento previsto en el art. 27 de la norma comunitaria.**

STS de 1 de febrero de 2012 (RC 6188/2004).

“[A]nte la duda de si esta normativa, aplicable al caso, se adecuaba a la regla general de determinación de la base imponible contenida en el art. 11.A.1a) de la Directiva 77/388/CEE, tratándose de operaciones entre partes vinculadas, al no establecer ésta ninguna regla especial para el cálculo de la base imponible en estos casos, la Sala acordó el planteamiento de cuestión prejudicial, que ha sido resuelta por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de Junio de 2011, en la que se declara que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a operaciones realizadas entre partes vinculadas mediando un precio notoriamente inferior al normal de mercado, como las controvertidas en el litigio principal, una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, mediante la extensión a aquéllas de las reglas de determinación de la base imponible relativas al autoconsumo o al uso de bienes y a la prestación de servicios para las necesidades privadas del sujeto pasivo en el sentido de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la citada Directiva, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento previsto en el art. 27 de la misma Directiva a fin de conseguir la autorización para adoptar tal medida de inaplicación de dicha regla general.

[...] Ante el pronunciamiento del Tribunal de Justicia, y sin necesidad de entrar en el examen de los motivos de casación, procede casar la sentencia recurrida en cuanto confirma la regularización practicada por la Administración Tributaria en 1998, por el concepto del IVA, al amparo del art. 79.5 de la Ley del IVA, antes de su modificación por la ley 36/2006, de 29 de Noviembre, por no encontrarse España autorizada en 1993 para inaplicar la regla general de determinación de la base imponible contenida en el art. 11.A.1.a) de la sexta Directiva, esto es, la contraprestación abonada en la operación efectuada, por no haber seguido el procedimiento contemplado en el art. 27 de la Directiva para inaplicar dicha regla general a supuestos relativos a operaciones vinculadas” (FFDD Tercero y Cuarto).

Cuando exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación, la base imponible vendrá determinada por el valor normal de mercado.

STS de 24 de abril de 2012 (RC 259/2008).

“La cuestión litigiosa gira en torno a la validez del rechazo por la Inspección del IVA soportado en las compras efectuadas por MSP al haberse alterado el precio de la compraventa de la maquinaria adquirida para lograr detraer fondos y localizarlos en otras sociedades que tienen un régimen de tributación efectiva reducida, o bien están situadas fuera de España, o bien no han declarado el impuesto.

[...]

En el último motivo se aduce, para el caso de que el anterior no sea admitido, que se ha infringido el art. 79.quinto de la Ley del IVA, que en el caso de operaciones vinculadas, se refiere a precios notoriamente inferiores a los normales de mercado, pero no al supuesto de que sean superiores, como se expone en la sentencia.

No existe la infracción denunciada, porque dicho precepto se refiere a la determinación de la base del IVA, lo que no impide, como ocurre en el caso presente, que de la notoria elevación de precios en operaciones entre sociedades vinculadas, puedan obtenerse determinadas ventajas fiscales, que lógicamente han de ser objeto de regularización” (FFDD Primero y Sexto).

### **I.4.1.3 Modificación de la base imponible.**

#### **I.4.1.3.1 Ineficacia de la operación.**

Venta de palets con posibilidad de recompra.

STS de 6 de octubre de 2011 (RC 2547/2007).

“Esta Sala entiende que al caso que nos ocupa no es de aplicación el segundo apartado del artículo 80 de la Ley del Impuesto, puesto que no se trata de dejar sin efecto total o parcialmente una operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni tampoco de alterar el precio de una operación. Simplemente se trata de la existencia de dos operaciones diferentes: la venta de unos palets y la posterior reventa de los mismos. No hay variación del precio en la primera transmisión. En este sentido la Sala coincide con lo que se dice en la sentencia impugnada, cuando concluye que no nos encontramos ante el supuesto descrito en el precepto (80.2), puesto que no se trata de operaciones resueltas o dejadas sin efecto, sino ante transmisiones con pacto de recompra y en consecuencia ante dos operaciones gravadas. Por ello, la recurrente debe soportar el IVA de la segunda transmisión como adquirente, con independencia de que posteriormente pueda proceder a su deducción” (FD Quinto).

#### **I.4.1.3.2 Créditos incobrables.**

**El plazo para modificar la base imponible se inicia en la fecha de la factura rectificadora y de los créditos parcialmente cobrados.**

STS de 29 de octubre de 2012 (RC 3681/2010).

“Considera «Exide» que no se le puede aplicar el límite de los tres meses siguientes a la finalización de los dos años desde que se produjo el devengo impuesto no cobrado, puesto que la propia Ley exige que se trate de impuestos «repercutidos», circunstancia que no tuvo lugar en el presente caso. Como apuntamos, la particularidad del caso enjuiciado es que la bases imposables modificadas no fueron repercutidas en su día, es decir, en los años 1999 y 2000, sino a partir de la rectificación llevada a cabo el 20 de febrero de 2003, precisamente por la ausencia de repercusión inicial corregida a raíz del acta firmada en conformidad en esa misma fecha.

Al margen del alcance que nos mereciera la fijación de la fecha inicial para el cómputo del plazo, el recurso no puede tener una favorable acogida. Hay otra razón que explica la denegación a «Exide» de la solicitud de repercusión, que aparece claramente recogida en el acuerdo dictado el 16 de junio de 2006, por el Jefe de la Dependencia Adjunto de Asistencia y Servicios Tributarios, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, y que también atisba la sentencia en su fundamento cuarto, al referirse a que «en la demanda judicial presentada el 16 de enero de 2004 consta que el deudor antes de la modificación de las facturas había satisfecho parte de las deudas.». Efectivamente el artículo 80.Cinco.3ª de la Ley, donde se regulan los límites para la modificación de la base imponible, en el supuesto de créditos incobrables, establece que: «[e]n los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha». Sin embargo, nada dice «Exide» sobre este extremo, que supuso, junto con el límite temporal aplicado, uno de los dos motivos por los que su solicitud de rectificación fue rechazada” (FD Tercero).

**I.4.1.3.3 Otras cuestiones.**

**Si el importe de la contraprestación no resulta conocido en el momento del devengo del Impuesto, la base imponible ha de fijarse de forma provisional con arreglo a criterios fundados, sin que tenga esta consideración la mera contabilización de un ingreso hipotéticamente derivado de una determinada interpretación de los contratos suscritos.**

STS de 23 de enero de 2012 (RC 5875/2009).

“En el tercer motivo de casación el defensor de la Administración General del Estado suscita la cuestión de si el reflejo contable de un ingreso hipotético por una prestación de servicios, fruto de una determinada interpretación de un contrato, obliga a incluirlo en la contraprestación del servicio prestado y modificar la base imponible del impuesto sobre el valor añadido si después no llega a conformar la contraprestación, o sólo ha de figurar en la base imponible la cantidad segura a satisfacer en cumplimiento del contrato firmado.

Plantea el interrogante descrito al quejarse de que la sentencia recurrida vulnera el artículo 80 de la Ley 37/1992 cuando considera improcedente la liquidación de intereses de demora por el incremento de la base imponible del ejercicio 1998 en 1.850.000.000 de pesetas, puesto que, en su criterio, en cumplimiento de lo previsto en el citado precepto, si el «Sevilla F.C.» entendía que el contrato suscrito para la cesión de derechos de reproducción audiovisual permitía diversas interpretaciones y, por ello, consignó un ingreso contable a percibir de 1.850.000.000 de pesetas, adicionales a los 150.000.000 de pesetas que facturó, debió fijar provisionalmente la base imponible del impuesto sobre el valor añadido en 2.000.000.000 de pesetas, repercutiendo el impuesto por tal cifra, para, una vez dictada la resolución judicial que fijó la cantidad a percibir en 150.000.000 de pesetas, modificar la base imponible determinada provisionalmente, reduciéndola hasta ese importe.

Argumenta el «Sevilla, F.C.» de contrario que la simple contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias no supone que se haya materializado el hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido; que el precio del servicio fue siempre el mismo, 150.000.000 de pesetas, y que la base imponible correspondiente a la operación gravada tampoco varió, coincidiendo con el mencionado importe.

[...]

[I]ncluso interpretando como hace el abogado del Estado que el importe de la contraprestación por la cesión de los derechos de reproducción audiovisuales no era conocido en el momento de devengo, el «Sevilla F.C.» estaba obligado a fijarlo, provisionalmente, «aplicando criterios fundados», ex artículo 80.6 de la Ley 37/1992, y, por tanto, como militaba en la segunda división en esa temporada 1997/98, lo más fundado, conforme a los contratos suscritos, era señalar la contraprestación en 150.000.000 de pesetas, y esa fue la cantidad a la que ascendió el total de la base imponible que figuró en las facturas emitidas a Audiovisual Sport, S.L. Corrobora el acierto de esa tesis el auto dictado el 9 de marzo de 1999 por el Juzgado de Primera Instancia número 51 de Madrid, que interpreta que la retribución pactada de 150.000.000 de pesetas, en caso de que el equipo bajara a segunda división, era aplicable a las temporadas 1996/1997 y 1997/1998 (véase la página 31 de la liquidación que ha originado este pleito).

Así pues, el desenlace a que llega la sentencia impugnada no incide en vulneración del apartado 6 del artículo 80 de la Ley 37/1992, como tampoco del apartado 2 de dicho precepto legal, porque el precio de la operación no se alteró después de haberse realizado la operación, de suerte que, incluso considerándolo fijado inicialmente de forma provisional, no procedía modificación alguna de la base imponible, pues su cuantía coincidía con la definitiva, pues siempre fue la misma” (FD Quinto).

## **I.4.2 Importaciones de bienes.**

### **I.4.2.1 Regla general.**

**Improcedente incremento de la base imponible al considerar como valor en aduana el 50% del canon pagado por una filial española a su matriz coreana en retribución de la licencia para fabricar magnetoscopios.**

STS de 28 de febrero de 2011 (RC 3253/2006).

“[L]a compañía actora se lamenta de que, habiendo reconocido el inspector que se había repercutido el tributo correspondiente a los pagos efectuados al extranjero en concepto de cánones, al liquidarlo por el 50 por 100 como impuesto a la importación derivado de los derechos arancelarios (artículo 83.Uno de la Ley 37/1992), debió tener en cuenta aquella circunstancia. Como no lo hizo así, en cuanto a esa mitad se ha producido una doble imposición, ya que ha tributado por tal concepto (impuesto sobre el valor añadido a la importación) y en cuanto sujeto pasivo invertido en virtud del artículo 84.2 de la misma Ley por una prestación de servicios.

Este planteamiento, que ha sido desestimado implícitamente por la Audiencia Nacional en el fundamento tercero de la sentencia impugnada y que lo fue también del mismo modo por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el Fundamento Séptimo de su resolución de 19 de febrero de 2003, debe ser acogido, ya que, cualquiera que fuese el concepto por el que tributase (por la importación en virtud del artículo 83.Uno o como sujeto pasivo invertido en una prestación de servicios del artículo 11.Dos de la misma Ley) lo cierto es que la exacción fue «auto-repercutida» por la totalidad del canon, de modo que la exigencia de una nueva cuota por la mitad del mismo a título de impuesto sobre el valor añadido derivado de la importación implica exigir el mismo tributo dos veces para idéntica operación” (FD Segundo).

No se pueden incluir en la base imponible del IVA a la importación los gastos de demora y conexión en frío por la permanencia del pescado en el puesto de descarga, al tratarse de gastos que se generan una vez que el barco ha llegado al punto de destino convenido y la mercancía ha sido descargada del mismo.

STS de 23 de marzo de 2011 (RC 2665/2006).

“El artículo 83 de la Ley 37/1992 dispone en su apartado Uno "En las importaciones de bienes la base imponible resultará de adicionar al valor en aduanas los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del Impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por "primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no constar esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino

es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad".

Este precepto se refiere exclusivamente a los gastos accesorios de cualquier clase que se ocasionen antes de la llegada de la mercancía al lugar de destino, que solo puede entenderse producida en relación con el lugar que figuraba en el correspondiente documento de transporte, al amparo del cual es introducida en el territorio y, en su defecto, el primer lugar en que se efectúen las operaciones de desagregación o separación del cargamento en el interior de la Comunidad, es decir, el lugar en que se efectúa la descarga de las mercancías del medio de transporte que las conduce desde el extranjero.

Así lo entendió también el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección al mantener el criterio del actuario por no precisar la entidad la naturaleza de las operaciones y la forma y momento de su realización, pero dando a entender que en otro caso se podría revisar el mismo, y la propia Dirección General de Tributos en consulta de Julio 17 de Julio de 1986, en relación con el artículo 54 del derogado Reglamento del Impuesto de 30 de Octubre de 1985, coincidente con el texto actual de la Ley 37/92, como recuerda la parte recurrente, debiendo significarse que en el mismo sentido se pronuncia la resolución de 10 de Marzo de 2008, en relación con la inclusión de los gastos de almacenaje hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad" (FD Cuarto).

El valor de aduana ha de determinarse de conformidad con la normativa de desarrollo que prevé su cálculo para supuestos de alquiler o leasing.

STS de 3 de febrero de 2011 (RC 4680/2006).

“[A]cierta la sentencia de instancia en cuanto aplica el artº 31 visto, pero a nuestro entender no extrae del mismo las consecuencias que previene, puesto que el valor en aduana puede determinarse en este último y residual método de valoración en "medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales: -del acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y de comercio; -del Art. VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio; -y de las disposiciones del presente capítulo...”. A nuestro entender en este caso la determinación del valor en referencia al valor del buque para la subasta judicial, en cuanto que este valor se aproxima a un valor de enajenación, al valor real de mercado del mismo, no resulta razonable si atendemos al caso concreto que nos ocupa, puesto que el buque no se importó, como se ha llamado la atención, como consecuencia de una venta, sino en virtud de un contrato de fletamento, y conforme a dicho contrato, que prevé su uso y el pago estipulado, resulta absolutamente determinable los parámetros a los efectos de determinar su valor en aduana, y en definitiva determinar la base imponible del IVA en la importación” (FD Sexto).

#### **I.4.2.2 Reglas especiales.**

**Tratándose de productos vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero, la base imponible ha de calcularse atendiendo al precio medio ponderado. Sin embargo, sólo deberá tenerse en cuenta la parte de tales productos que fue utilizada como ingrediente en el proceso de fabricación, pero no la utilizada como combustible, porque esta última porción se consumió en el territorio de aplicación del Impuesto tal y como fue adquirida, debiéndose tomar en este caso como base imponible la que correspondiera a la entrega exenta.**

STS de 18 de julio de 2011 (RC 107/2009).

“Pues bien, «Petresa» utilizó el fuel oil y el fuel gas vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero en su proceso integrado de fabricación, aunque fuera como combustible, por lo que dichos hidrocarburos constituyeron un coste más de los productos que fabricaba, y en estas circunstancias ha de entenderse que sus kilogramos y su valoración debían tenerse en cuenta para cuantificar la base imponible correspondiente en el impuesto sobre el valor añadido a los productos resultantes del proceso de fabricación, con arreglo a lo establecido en la regla 3ª, letra c), del artículo 83.Dos de la Ley 37/1992. Tiene razón, por ello, la Sala de instancia cuando defiende, en el último inciso del fundamento cuarto de la sentencia impugnada, que era correcta la forma en que la Inspección calculó el precio medio ponderado de los productos resultantes de la fabricación, obligando a tener en consideración el valor y los kilogramos de fuel oil y de fuel gas consumidos.

Resulta irrelevante, a tal efecto, el destino final de los productos fabricados, pues sólo se trataba de determinar el precio medio ponderado mensual por kilogramo de género producido, parámetro indispensable para calcular, después, la base imponible correspondiente a los bienes que procedentes del régimen de depósito distinto del aduanero son puestos al consumo en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

Resolvemos así, en sentido positivo, la primera de las dudas suscitadas en este pleito, por lo que, como dijimos en el último párrafo del fundamento segundo, tenemos que contestar a la segunda, esto es, decidir si dicho precio medio ponderado ha de ser aplicado también a las cantidades de fuel oil y de fuel gas consumidas por «Petresa» en el proceso fabril y, en su caso, si ha de serlo a todas ellas o sólo a las utilizadas para fabricar los productos puestos a consumo en el mencionado territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

[...] Para despejar esta segunda incógnita, la Sala de instancia no otorga relevancia alguna al hecho de que parte del fuel oil y del fuel gas fuera consumida por «Petresa» como combustibles para fabricar sus productos; sin embargo, sí la tiene.

El precio medio ponderado sólo puede aplicarse a los kilogramos de fuel oil y de fuel gas empleados como ingrediente para obtener los productos resultantes del proceso de fabricación, así lo demanda la letra c) de la regla 3ª del artículo 83.Dos de la Ley 37/1992, pero no a la parte utilizada como combustible, porque esta última porción se consumió en el territorio de aplicación del impuesto tal y como fue adquirida, debiéndose tomar en ese caso como base imponible la que correspondiera a la entrega exenta, pues así lo exige la letra b) de la regla 3ª del artículo 83.Dos de la Ley 37/1992,

sin olvidar además lo dispuesto en la letra e) de esa misma regla 3ª, que obliga a integrar en la base imponible el impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.

Una cosa es que el volumen del fuel oil y del fuel gas utilizado como combustible y su precio deban tomarse en consideración para determinar el precio medio ponderado que ha de aplicarse al producto que, tras salir del depósito estanco, es puesto al consumo en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y otra bien distinta que, una vez determinado ese precio medio ponderado, se aplique también a aquel volumen por el hecho de estar en régimen suspensivo, cuando han sido consumidos en el territorio de aplicación del impuesto tal y como fueron adquiridos; esta última solución no es correcta. En la disciplina del artículo 83.Dos, regla 3ª, de la Ley 37/1992 se trata de calcular la base imponible del impuesto sobre el valor añadido de los productos que, resultado de la suma, transformación o incorporación de otros que quedaron exentos por incluirse en un régimen de depósito distinto del aduanero, deben tributar por dicho impuesto una vez que son puestos al consumo, a cuyo efecto se tiene en cuenta el valor y el volumen de todos los ingredientes, tanto los que subsisten en el resultado final como el que se ha transformado en energía para impulsar el proceso fabril; nada más y nada menos.

Desde luego, ese precio medio ponderado no puede aplicarse sobre una parte de bienes (los utilizados como tal combustible) respecto de los que también se produce el hecho imponible, en el sentido del artículo 19.5 de la Ley 37/1992, porque es verdad que entraron en el régimen de depósito distinto del aduanero y también que salieron del mismo al ser consumidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero lo hicieron en el mismo estado en que fueron adquiridos; aquí radica la diferencia y la razón por la que no cabe aplicarles el precio medio ponderado, porque no son ingredientes, porque no forman parte intrínseca de los productos resultantes del proceso fabril, aunque lógicamente integren su coste.

De no entenderse como aquí se hace, resultaría que el fuel oil y el fuel gas utilizados como combustible tendrían una tributación en el impuesto sobre el valor añadido distinta y superior a la que les correspondería de haberse satisfecho el impuesto cuando fueron adquiridos, en vez de vincularlos al régimen suspensivo con la consiguiente exención del impuesto en tal momento y la demora de su devengo hasta ser utilizados como carburante, algo que no es aceptable en este régimen de depósito distinto del aduanero” (FFDD Cuarto y Quinto).

Bienes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero y que son el resultado de la mezcla de productos exentos del Impuesto y de otros que no lo estuvieron: determinación del precio medio del producto resultante. Se ha de aplicar el método que mejor restablezca el equilibrio fiscal.

STS de 7 de marzo de 2011 (RC 5252/2007).

“En el caso sometido a nuestra consideración se da la singularidad de que el producto que abandona el RDDA no es el mismo que entró en él, sino que constituye el resultado de la transformación de otros, unos que ya pagaron el impuesto sobre el valor añadido ("productos A" en la terminología de la empresa recurrente) y otros que quedaron exentos por estar vinculados al RDDA ("productos B"). La cuestión debatida consiste

en determinar el sistema que debe emplearse para calcular el precio medio del producto resultante de la transformación ("producto C"), con el fin de hallar la base imponible del tributo que se devenga cuando este producto final abandona el RDDA.

Dado que el "producto C" consta de varios ingredientes, debe hallarse un precio medio que pondere convenientemente los parámetros propios de cada uno de ellos. Si todos los elementos que contribuyen a la obtención de ese "producto C" hubiesen estado dispensados con ocasión de su entrada desde el exterior o desde el interior del país en un RDDA, no habría ningún problema para realizar la cuenta. Las dificultades surgen cuando entre los ingredientes a partir de los que se obtiene hay unos que ya pagaron el tributo ("productos A") y otros que no ("productos B").

Pues bien, el procedimiento aplicado por REPSOL consiste en tomar en consideración el volumen total de los ingredientes que se han empleado en la operación de transformación, pero otorgando un precio sólo a los que se beneficiaron de la correspondientes exención en el impuesto sobre el valor añadido por estar vinculados al RDDA ("productos B"). Es decir, ese precio medio resultante se obtendría mediante un cociente, en cuyo numerador constaría el volumen de "productos B" (los que todavía no han pagado el impuesto sobre el valor añadido) multiplicado por su precio unitario, y en el denominador la masa total utilizada en la operación, esto es, la suma del peso de los "productos A" y de los "productos B". Por su parte, la tesis de la Administración consiste, aparentemente y por eliminación (pues el acta de disconformidad, el informe ampliatorio y la liquidación se limitan a refutar la tesis del sujeto pasivo y a ofrecer un resultado alternativo sin exponer los criterios que conducen al mismo, como no sea el de que no debe computarse el peso de los "productos A"), en que el precio medio por unidad de medida de la sustancia derivada de la transformación es el resultado de dividir el mismo numerador que el propuesto por REPSOL por un denominador en el que únicamente aparezca el volumen de los "productos B".

[...]

En definitiva, el procedimiento aplicado por la compañía recurrente consigue restablecer el equilibrio fiscal correspondiente a los productos que abandonan el régimen de depósito distinto de los aduaneros y garantiza la neutralidad fiscal perseguida por el impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda del sistema común de dicho tributo, recordada en repetidas ocasiones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencias cuya reiteración exime su cita" (FD Segundo).

Véanse también las SSTs de 28 de septiembre de 2012 (RC 3087/2009), FD Quinto; de 23 de junio de 2011 (RC 4420/2007), FD Segundo; de 15 de marzo de 2012 (RC 5847/2008), FD Tercero; de 7 de marzo de 2011 (RRC 1960/2007 y 774/2009), FFDD Tercero y Cuarto, respectivamente; y de 25 de febrero de 2011 (RC 4427/2006), FD Quinto

## **I.5 Repercusión.**

### **I.5.1 Requisitos.**

**Momento en que se produce la repercusión del Impuesto y, por tanto, comienza el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa en una operación de cesión de derechos derivados de la gestión de fondos de inversión.**

STS de 5 de diciembre de 2011 (RC 3635/2009).

“Pues bien, en relación con el caso aquí enjuiciado era plausible la discrepancia entre las compañías implicadas en la operación sobre cuándo dicha repercusión, en caso de ser procedente, debía producirse: (i) bien en el momento que determinaba el cumplimiento del contrato de cesión de los derechos de gestión sobre fondos de inversión que suscribieron [30 de diciembre de 2002, fecha de la factura, dado que «[l]a repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente» (artículo 88.Tres de la Ley 37/1992)]; (ii) bien al tiempo en que la sociedad gestora fuese autorizada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (25 de febrero de 2003), pues resultaba un trámite ineluctable para realizar el contenido del contrato celebrado; (iii) bien cuando se comunicase y publicase en los términos reglamentariamente previstos dicho relevo (7, 14 y 15 de marzo de 2003), pues sería el momento en que llegaría la operación a conocimiento de los partícipes de los fondos afectados y de los terceros; o, en fin, (iv) con la expedición de la escritura pública de sustitución de la entidad gestora y de modificación de los reglamentos de gestión de los fondos de inversión concernidos (2 de julio de 2003), una vez que se cumplimentaron todos los trámites exigidos por las normas específicas.

No se olvide que el artículo 88.Cinco de la Ley 37/1992 dispone que el destinatario de la operación gravada por el impuesto sobre el valor añadido no está obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo, esto es, en las prestaciones de servicios cuando se presten o ejecuten las operaciones gravadas (artículo 75.Uno.2º de la Ley 37/1992), salvo en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, en cuyo caso el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos (artículo 75.Dos de la Ley 37/1992).

La compañía recurrente argumenta que no existe constancia de que conociera la repercusión hasta que no se cumplieron las obligaciones legalmente exigidas y se obtuvieron cuantas autorizaciones necesarias para proceder a la sustitución acordada, momento que sitúa en la finalización de las comunicaciones efectuadas a los partícipes de los fondos de inversión afectados, 7 de marzo de 2003, y, con posterioridad en las publicaciones en el Boletín Oficial del Estado, el 14 de marzo de 2003, y en los diarios "ABC" y "El Mundo", el 15 de marzo de 2003 (página 7 del escrito de interposición).

No podemos darle la razón porque, en primer lugar, resulta inverosímil, como sostiene la Audiencia Nacional, que no conociera la repercusión del impuesto sobre el valor añadido derivada de la factura fechada el 30 de diciembre de 2002 hasta que se cumplieron las antedichas obligaciones de comunicación y publicidad, pues siendo la recurrente una de las partes implicadas y habiendo solicitado conjuntamente con «CAJASUR GESTIÓN» la autorización del cambio de sociedad gestora a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, debía conocer las licencias otorgadas por dicho organismo el 25 de febrero de 2003. Y esa incredulidad de la Sala de Instancia se refuerza más si cabe si se tiene en cuenta que no esperó a presentar la reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión hasta después de que se

extendiera la escritura pública de sustitución de la entidad gestora y modificación del reglamento de gestión de los fondos de inversión afectados, el 2 de julio de 2003, como hubiera resultado coherente con su discurso; lo hizo el 24 de marzo de 2003, por lo que parece indudablemente que, como sostienen los jueces a quo, conocía la repercusión antes de que se expidiera la mencionada escritura pública” (FD Tercero).

Puede efectuarse la repercusión dentro del plazo especial de cuatro años, si existe la factura o el documento análogo correspondiente a la operación y una conducta no antijurídica.

STS de 19 de enero de 2011 (RC 1305/2009).

“Aunque el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA establece la pérdida del derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, el artículo 89 permite que dentro de los cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto se proceda a la repercusión, cuando no se haya efectuado la repercusión con anterioridad. Los dos preceptos estarían en contradicción, al establecer dos plazos diferentes para un mismo supuesto, si no fuera porque el último de ellos, establece como requisito para la ampliación del plazo del año al de cuatro, el que se hubiese expedido factura o documento análogo correspondiente a la operación. Es decir, si se emiten estos documentos la repercusión podrá efectuarse dentro de los cuatro años desde la fecha del devengo, mientras que si los mismos no se han emitido, el transcurso del plazo del año desde dicho momento cierra la posibilidad de repercusión.

Esta primera conclusión no puede ser contradicha por el hecho de que la conducta del sujeto pasivo no sea constitutiva de infracción tributaria y sea la Administración Tributaria la que haya puesto de manifiesto, a través de la correspondiente liquidación, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas, pues el artículo 89. Tres.2º de LIVA, lo que está señalando es que, a pesar de darse los supuestos para la ampliación del plazo a cuatro años, éste no procederá si la conducta del sujeto pasivo es merecedora de infracción tributaria; es decir, que, aunque se haya emitido la factura o documento análogo, si se aprecia esa conducta antijurídica el plazo para repercutir hay que reducirlo al año. En definitiva, emisión de factura o documento análogo y conducta no antijurídica, son los dos condicionantes que establece la Ley para gozar del plazo de cuatro años para repercutir” (FD Segundo).

STS de 5 de diciembre de 2011 (RC 3954/2009).

“A tal efecto no sirve el acta notarial de requerimiento que, con fecha 20 de febrero de 2001, «Mare Nostrum» dirigió a «Tiempo Futuro», porque no es una factura, aunque contuviera sus elementos esenciales, y tampoco un “documento análogo”, puesto que la referencia del apartado Dos del artículo 89 de la Ley 37/1992 debía entenderse contraída a los documentos sustitutivos de la factura que mencionaba el artículo 4 del Real Decreto 2402/1985, esto es, a los talonarios de vales numerados o a los tickets de máquinas registradoras” (FD Quinto).

No tiene la consideración de documento análogo a la factura el Auto de adjudicación en subasta dictado por la autoridad judicial, como tampoco un requerimiento notarial.

STS de 19 de enero de 2011 (RC 1309/2009).

“Sentado lo anterior, procede examinar ahora si el requisito de la entrega de factura puede ser suplido por el Auto de Adjudicación de la subasta dictado por la autoridad judicial. Debe tenerse en cuenta, en primer término, que la referencia que hace el apartado Dos del artículo 89 LIVA a “documento análogo” a la factura se contrae a los que menciona como sustitutivos el artículo 4º.3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, esto es, a los talonarios de vales, o a los tickets de máquinas registradoras, siempre que en ellos se consigne los datos que en dichos preceptos se mencionan. En segundo lugar, aún admitiendo la posibilidad que el documento judicial puede ser incluido entre esos otros documentos a que se refiere el precepto, no hay prueba en el expediente ni en los autos de que en la escritura de adjudicación -que no aparece incorporada-, se consignent los requisitos que el artículo 3º del mencionado Real Decreto exige que se consignent en las facturas, en particular, por su especial trascendencia a los efectos de la futura repercusión, los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota repercutida.

[...]

Por último, los mismos razonamientos anteriores sirven para rechazar como válido a los efectos pretendidos el requerimiento notarial de 6 de abril de 2001, relativo a facturas que se dicen emitidas en el mismo momento en que se dictó el auto de adjudicación (26 de marzo de 1999), no sólo por razones de seguridad jurídica, pues no puede dejarse en manos del transmitente la fijación de su fecha, sino por aplicación de lo dispuesto en el artículo 6º del Real Decreto 2402/1985, que exige que “Toda factura o documento equivalente deberá ser remitido a su destinatario en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro de los treinta día siguientes” (FD Segundo).

La iniciación de las correspondientes actuaciones inspectoras de comprobación e investigación no interrumpe el plazo del año establecido legalmente para repercutir el Impuesto.

STS de 19 de enero de 2011 (RC 1309/2009).

“Partiendo de las anteriores consideraciones, si la expedición de la factura es, más que un medio de prueba, un requisito imprescindible para que pueda efectuarse la repercusión del impuesto, su falta impide dicha repercusión, sin que la iniciación de actuaciones inspectoras tengan la virtualidad de producir la interrupción del plazo del año establecido legalmente para efectuarla, porque ese procedimiento de comprobación es independiente y en nada se interfiere, con el devenir normal de la cadena productiva y comercial, respecto de las cuales y por imperativo legal, se exige que no pase un año entre el devengo y la repercusión, con el fin de evitar que el desenvolvimiento de los distintos pasos que van desde la producción al consumo final, sufran alteraciones o dilaciones que atenten a la neutralidad del impuesto” (FD Segundo).

Se pierde el derecho a repercutir únicamente en los casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique, no resultando, a estos efectos, causa suficiente la existencia de reclamación económico-administrativa interpuesta por no haber satisfecho el Impuesto, pese a haber sido requerido notarialmente.

STS de 5 de diciembre de 2011 (RC 3954/2009).

“[E]l plazo de que «Mare Nostrum» disponía para repercutir el impuesto sobre el valor añadido mediante la expedición de la correspondiente factura era el de un año contado desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada, conforme a lo dispuesto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992.

Como dejamos sentado en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06, FJ 3º), ese plazo de caducidad del derecho a reembolsarse el sujeto pasivo con cargo al destinatario de las cuotas devengadas ha de interpretarse, sin embargo, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique. Luego, la resolución del presente caso nos exige precisar si concurría una causa capaz de justificar que «Mare Nostrum» no repercutiera a «Tiempo Futuro» el impuesto sobre el valor añadido en el plazo de un año desde la fecha de devengo de la operación.

La única que podría tener tal efecto es la existencia de una reclamación económico-administrativa promovida por «Mare Nostrum» ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, con fecha 8 de marzo de 2001, porque «Tiempo Futuro» no le había satisfecho, tras habérselo requerido notarialmente, el importe del impuesto sobre el valor añadido que consideraba pertinente sobre la cantidad que había recibido por la rescisión unilateral por dicha sociedad arrendadora del contrato de arrendamiento que habían suscrito el 31 de julio de 1999.

Pero tal causa no justifica que «Mare Nostrum» no repercutiera a «Tiempo Futuro» el impuesto sobre el valor añadido en el plazo de un año desde la fecha de devengo de la operación, porque, como dice el abogado del Estado en su contestación a la demanda, de admitirse lo contrario, ante cualquier caso dudoso para el sujeto pasivo (aunque no lo fuera para la Administración tributaria), pese a haberse devengado el impuesto sobre el valor añadido por la operación realizada, podría dejarse de repercutir su importe hasta que se produjera un pronunciamiento firme sobre el particular en la vía económico-administrativa o, incluso, en la contencioso-administrativa, sin ingresar mientras tanto cuota alguna en la Hacienda pública. Tal posibilidad, añadimos nosotros, se opondría a la mecánica aplicativa del tributo y a su naturaleza, impidiendo temporalmente el gravamen del valor añadido originado en todas y cada una de las fases de producción del bien o del servicio, calculado por la diferencia entre el impuesto devengado y el impuesto soportado deducible.

A mayor abundamiento, incumbiendo a «Mare Nostrum» la obligación de repercutir, esta sociedad estaba convencida de que debía hacerlo y, además, mediante la expedición de la correspondiente factura, pues no otra cosa se desprende del requerimiento notarial que realizó a «Tiempo Futuro» el 20 de febrero de 2001.

En consecuencia, la sociedad demandante perdió su derecho a repercutir el impuesto sobre el valor añadido por haberlo ejercitado el 31 de octubre de 2004, más de tres años

después de la fecha en que había devengado, el 14 de febrero de 2001. Pérdida que no le eximía, sin embargo, de la obligación de ingresar las cuotas devengadas, operando como una sanción económica para la misma, porque la obligación de ingresar la cuota nace de la realización del hecho imponible, no de la obligación de repercutir” (FD Quinto).

### **I.5.2 Rectificación.**

**Pueden rectificarse las cuotas impositivas repercutidas cuando sea la Administración tributaria la que, a través de las correspondientes liquidaciones, ponga de manifiesto cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste no sea constitutiva de infracción tributaria.**

STS de 21 de febrero de 2012 (RCUD 395/2009).

“Precisamente la interpretación de las excepciones a la rectificación de las cuotas impositivas es lo que motiva el recurso, anticipando la Sala que procede mantener el criterio de las sentencias de contraste, al resultar esencial, a la hora de interpretar el art. 89.3 apartado 2 de la ley, atender la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, que mantiene que en los casos de buena fe los particulares tienen derecho a rectificar la repercusión efectuada o a corregir la ausencia de repercusión, habiendo eliminado incluso la necesidad de demostrar la buena fe, pues el principio de neutralidad del IVA exige que se permita la repercusión, siempre que la conducta constitutiva de infracción no suponga un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

[...]

Esta conclusión se deduce de la propia Exposición de Motivos de la Ley, concretamente del punto 4, apartado 8, que se refiere a rectificación de las cuotas repercutidas, al señalar que "Para facilitar la regularización del Impuesto en los casos de error de hecho o de derecho, de variación de las circunstancias determinantes de su cuantía o cuando las operaciones queden sin efecto, se eleva a cinco años el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, complementando esta regulación con la relativa a la rectificación de las deducciones, que permite al sujeto pasivo modificar dichas deducciones durante el plazo del año siguiente a la recepción de la nueva factura.

Sin embargo, por razones operativas y de control, se exceptúan de la posibilidad de rectificación las cuotas repercutidas a destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales y, para evitar situaciones de fraude, se exceptúan también las rectificaciones de cuotas derivadas de actuaciones inspectoras cuando la conducta del sujeto pasivo sea merecedora de sanción por infracción tributaria".

En definitiva, hay que entender que el supuesto primero del apartado tres del art. 89 está previsto para casos generales en los que no media comprobación administrativa, a diferencia del supuesto segundo de dicho apartado que plantea un caso especial en el que es indiferente la cualidad de empresario o profesional de quien no fue inicialmente repercutido y ahora lo es, por rectificación de las cuotas impositivas, a partir de una comprobación administrativa.

Por otra parte, esta posición resulta coherente con una interpretación sistemática y finalista de la norma. Si la Administración tiene un plazo, ahora de cuatro años (antes cinco), para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo es lógico y razonable que se conceda al sujeto pasivo un plazo igual para rectificar las cuotas tributarias” (FD Cuarto).

Véase también la STS de 29 de marzo de 2012 (RCUD 283/2009), FD Cuarto.

Improcedente repercusión del Impuesto en el caso de operaciones sujetas, pero exentas del mismo. Al observar que no se rectificaba la factura, la recurrente debió impugnar la repercusión.

STS de 17 de febrero de 2011 (RC 4688/2006).

“Para dar respuesta al motivo señalamos primeramente que, efectivamente, la operación formalizada era exenta y no originaba derecho a deducción del impuesto, según el artículo 94, Uno 1º c) de la Ley del IVA, que solamente admite la misma en las operaciones exentas previstas en los artículos 21,22,23, 24 y 25 de la Ley (con el objetivo de mantener la neutralidad, al tratar de evitar dobles tributaciones o que las cuotas no deducibles se incorporen al precio) y no las del artículo 20, y en concreto, las del apartado Uno, 3º (“la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquier a que la persona destinataria de dichos servicios”). La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas”).

[...]

El caso que ahora se plantea tiene la peculiaridad de que la propia entidad ahora recurrente estimó que el precio de venta acordado era de 202.371.000 ptas., si bien que posteriormente recibió una factura con base imponible de 189.137.776 ptas. más IVA, de 13.239.224 ptas., lo que fue considerado un error, por ser el precio real el primeramente indicado, error que, sin embargo, no fue rectificado por Resonancia Magnética de Navarra, S.A., que tampoco realizó el correspondiente ingreso.

Las circunstancias tan especiales concurrentes en el presente caso, reflejadas en el informe de la Inspección y en el correo electrónico obrante en el expediente, obligan a desestimar el motivo, de tal forma que debemos entender que la entidad recurrente, al observar que no se rectificaba la factura, debió acudir a la impugnación de la repercusión prevista en el artículo 38.2 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas” (FD Sexto).

### **I.5.3 Otras cuestiones.**

#### **Tasación de costas judiciales.**

STS de 20 de enero de 2011 (RCIL 75/2009).

“La entidad recurrente pretende que se establezca como doctrina legal el criterio que tiene sentado la Sala Tercera del Tribunal Supremo con relación a la inclusión o no del IVA en las tasaciones de costas.

Ciertamente, esta Sala viene entendiendo que «la tasación de costas alcanza exclusivamente a los honorarios del Letrado y derechos y suplidos de los Procuradores, siendo ajena a la misma toda cuestión relativa a la procedencia o no de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido» [Sentencia de 18 de junio de 2003 (incidente del rec. cas. 4978/1997), FD Primero]; criterio reiterado por la Sala en posteriores Sentencias en las que señala expresamente que «es indebida la inclusión del IVA en la tasación de costas que, por tanto, habrá de excluirse de la misma» [Sentencia de 16 de febrero de 2004 (rec. cas. núm. 3427/1998), FD Tercero; Sentencia de 30 de noviembre de 2005 (rec. cas. núm. 3027/1999), FD Primero; Sentencia de 14 de diciembre de 2006 (rec. cas. núm. 2083 / 2003), FD Segundo].

La misma doctrina se contiene en los Autos de 11 de febrero de 2009 (rec. cas. núm. 3196/2005), de 7 de noviembre de 2007 (rec. cas. núm. 691/1999), o de 7 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 11441/1998). De forma más extensa, en el citado Auto de 7 de noviembre de 2007 se dice que «[e]sta Sala ha mantenido de modo reiterado que la tasación de costas alcanza exclusivamente a los honorarios del Letrado y derechos y suplidos de los Procuradores, siendo ajena a la misma toda cuestión relativa a la procedencia o no de la repercusión de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido y su "traslado" al condenado en costas.

La jurisprudencia consolidada de la Sala en relación con la improcedencia de la inclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en la tasación de costas, cuyo conocimiento excusa la cita de resoluciones singulares, ha venido declarando que no procede que la jurisdicción contencioso-administrativa haga una declaración con la fuerza propia de un pronunciamiento judicial sobre cuestiones relativas al pago de un tributo que, si surgiera contienda entre los sujetos implicados, correspondería a la Administración y no a este Tribunal, el cual no puede actuar en esta materia -ni en ninguna otra de índole administrativa- preventivamente” (FD Cuarto).

## **I.6 Tipo impositivo.**

### **I.6.1 Tipo reducido.**

#### **I.6.1.1 Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones.**

##### **I.6.1.1.1 Alimentos y bebidas.**

**Tratándose de productos aptos para la alimentación animal, no resulta necesario probar el destino final dado a los mismos, siendo procedente, en consecuencia, la aplicación del tipo reducido.**

STS de 12 de diciembre de 2011 (RC 952/2009).

“[E]l TJUE diferencia entre los productos que «normalmente» se utilizan en la preparación de productos alimenticios y aquellos que no lo son. Con relación a los primeros se permite la aplicación del tipo reducido sin que resulte necesario acreditar el destino de los productos, exigencia que, por el contrario, debe cumplirse en el segundo de los supuestos.

Pues bien, en el caso de Internacional Barti 2000, S.L. los productos sobre los que aplicó el tipo reducido eran «aptos para la pesca y para la alimentación animal», lo que, como afirma la Sala de instancia, «es aceptado por la Administración en todo momento». Por tanto, debe concluirse que tratándose de productos aptos para la alimentación animal, no resulta necesario probar el destino final dado a los mismos, siendo procedente, en consecuencia, la aplicación del tipo reducido” (FD Tercero).

#### **I.6.1.1.2 Viviendas.**

**Suscripción de un contrato que incluye una doble convención: por un lado, una compraventa de inmuebles, sujeta al tipo reducido del 7%, y, por otra, la posibilidad de cesión por parte del comprador de sus derechos y obligaciones a terceros, operación esta sujeta al tipo general, en la medida en que supone una cesión de derechos mediante precio.**

STS de 18 de octubre de 2011 (RC 3136/2007).

“En la sentencia, como cuestión fáctica no revisable en casación, salvo supuestos concretos que aquí no se dan, se parte de la existencia de dos operaciones distintas “una la adquisición de las viviendas por parte de la recurrente, a tenor del contrato de compraventa de 25 de diciembre de 1998 que figura en el expediente y por el que la actora se comprometió a la adquisición de determinados apartamentos que serían construidos por la repetida promotora, fijándose tanto el precio de venta como la fecha de entrega (31 de diciembre de 2000) y, a tenor del propio contrato se preveía la posibilidad de cesión por parte de la compradora de sus derechos y obligaciones a terceros, quedando en tal caso el cesionario subrogado en todos los derechos y obligaciones del mismo con consentimiento por parte de la promotora”.

Partiendo de estos datos, el Tribunal de instancia consideró que, en el primer momento había una entrega de viviendas a la que, con arreglo al artículo 91 de LIVA, le era aplicable el tipo reducido del 7%, pero que en cuanto a la subrogación, se había producido una cesión de derechos mediante precio a la que resultaba de aplicación el tipo general del 16%.

La solución a la que se llega en la sentencia recurrida hay que entenderla adecuada, si se tiene en cuenta que la segunda operación supone una nueva transmisión, que en este caso es de derechos, ya que: a) los anticipos entregados a cuenta por el cedente quedan a favor del cesionario, b) todos los gastos e impuestos derivados de la cesión serán pagados íntegramente por el cedente y/o cesionario exonerando a la entidad vendedora de cualquier responsabilidad, y c) el compromiso del cesionario de pagar a la entidad vendedora la totalidad del precio y el cumplimiento de todas las obligaciones derivadas del contrato. De esta forma, el cesionario asume la posición que en el contrato tenía la cedente, mediante precio, lo que constituye una prestación de servicios que está sujeta al

impuesto. Por ello es indiferente que el origen de la doble operación sea un mismo contrato, ya que no hay inconveniente que un instrumento contenga diversas operaciones que pueden ser sucesivas en el tiempo, y que por consecuencia de las mismas originen el hecho imponible del IVA. No hay, por lo demás, lesión de la finalidad perseguida por la norma, pues no se trata de una entrega de edificios o parte de los mismos, sino de la prestación de un servicio inmobiliario, que está sujeto al impuesto conforme a las reglas generales del mismo, habiéndose ya cumplido esa finalidad en la primera de las operaciones efectuadas” (FD Tercero).

### **I.6.1.2 Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas.**

El elemento determinante de la tributación al 16% o al 7% es el destino de las edificaciones, como vivienda o no.

STS de 28 de mayo de 2012 (RCUD 205/2010).

“[E]sta Sala considera que la buena doctrina es la aplicada en la sentencia de la Audiencia Nacional aportada como contradictoria y que, consecuentemente, a la construcción realizada para una Fundación que la dedica a prestación de servicios asistenciales, entre otros, de residencia geriátrica, no le correspondía la aplicación, a efectos de IVA, del tipo impositivo general del 16% pues se considera que dicha residencia constituye la vivienda habitual de los allí residentes, siendo por tanto el tipo impositivo aplicable el del 7%.

Las residencias se consideran viviendas en la medida en que constituyen el lugar de residencia permanente de sus residentes y sean lugar idóneos, por sus propias características, para que en las mismas se desarrolle la vida privada, con independencia de que en el mismo lugar se presten servicios asistenciales si se consideran imprescindibles dado el estado físico o psíquico de sus residentes.

En realidad, el tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obra llevadas a cabo por la entidad constructora y formalizadas con la Fundación San Rosendo, deben tributar al tipo del 16% o al tipo del 7% en función del destino de las edificaciones y ello con independencia de que las mismas se puedan destinar a la realización de actividades empresariales por las citadas fundaciones.

El elemento determinante de la tributación al 16% o al 7% no es el ejercicio o no de una actividad económica por el promotor de la edificación sino que la tributación al 7% o al 16% deberá fundamentarse en el destino de las edificaciones como vivienda o no” (FD Segundo).

### **I.6.2 Tipo súperreducido.**

#### **I.6.2.1 Publicaciones. Material escolar.**

**Asignación contable de una mitad de los ingresos del editor por publicidad a la revista en papel y otra mitad a la edición en Internet: aplicación improcedente del tipo súperreducido.**

STS de 20 de octubre de 2011 (RC 4750/2007).

“Una de las cuestiones que se plantean como básicas en este recurso, es la de cuál debe ser el concepto de término "publicidad" que contiene el Anexo H de la Directiva 1992/77 cuando en su apartado 6 establece "facultad" de establecer tipos reducidos de IVA cuando se trata de: " ... El suministro de libros, comprendido su alquiler por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos, impresos afines, álbumes, libros infantiles de pintura, dibujo y coloreado, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario ... ".

Otro tanto sucede a efectos de dilucidar el alcance del término "publicidad" con el artículo 90 de la LIVA que establece el principio general del tipo al 16% lo que se complementa en el artículo 91. Dos 1º y 2º de LIVA regulando tipos especialmente atenuados, en los siguientes términos: "Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único". Aclara más adelante el mismo artículo 91.dos.1º.2 LIVA: "Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 por 100 de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto".

[...] La discusión que el recurrente formula sobre la necesidad de interpretar el término de publicidad en el modo que el artículo segundo de la Ley 34/98 proclama es rechazable. Y es rechazable porque la propia ley en su artículo segundo afirma que el concepto de "publicidad" que allí se establece lo es a los efectos de esa ley, razón por la que la pretensión del recurrente en el sentido de que dicho texto legal configura un concepto de publicidad aplicable de modo universal en el campo jurídico es contrario al tenor literal de la norma que presuntamente da cobertura a esa interpretación.

Idéntico rechazo merece la tesis sobre la necesidad de que la concepción usual del concepto publicidad requiera, por el hecho de ser una actividad comercial, su ejercicio por un profesional del comercio. La actividad comercial puede ser ejercida o no por comerciantes, y es el propio recurrente quien afirma que en el supuesto litigioso son particulares los que llevan a cabo originariamente la actividad publicitaria que está en el origen del litigio.

Por último, entendemos que lo relevante no es la cualidad de comerciantes de los anunciantes, sino la cualidad profesional, o comercial, de la demandante, que es quien inserta el anuncio, y sobre cuya cualidad profesional no hay duda alguna. El IVA aquí relevante, no es el que se pueda cobrar a los anunciantes sino el que se debe repercutir a los adquirentes de las revistas precisamente por la actora, y que es generado por la inclusión de los anuncios de los particulares en las revistas editadas por la recurrente.

[...] El segundo problema planteado es el de dilucidar el contenido publicitario, en términos cuantitativos, de las revistas generadoras de la liquidación, dado el tenor del artículo 91.2.2 de la LIVA.

Se trata, como claramente se infiere de la formulación de este ámbito de la controversia, de una problemática estrictamente probatoria, que la Sala de instancia ha resuelto de un modo razonable, sin que las conclusiones obtenidas hayan sido combatidas mediante la cita en casación de los preceptos probatorios pertinentes, lo que, de otro lado, era difícil si se tiene presente que el proceso no fue recibido a prueba por no haberse formulado tal petición.

En lo referente a la distribución de gastos entre las revistas propiamente dichas y las publicaciones digitales, parece oportuno reseñar que cualquiera que sea la conclusión que se obtenga sobre la naturaleza dependiente e independiente de los contenidos digitales en contraposición a los de las revistas en sentido estricto, la conclusión ha de ser la improcedencia del tipo del 4% interesada. Efectivamente, si los contenidos digitales son diferentes de los de las revistas no le puede alcanzar el tipo privilegiado dado el tenor del artículo 91 y Anexo de la Directiva, que sólo aluden a libros, periódicos y revistas. Si, alternativamente, tales contenidos tienen la misma naturaleza, que los de las revistas en sentido estricto, habrá de obtenerse sobre ellos la misma conclusión que sobre aquéllas, es decir, la improcedencia del tipo privilegiado pretendido por todo lo antes razonado” (FFDD Tercero, Cuarto y Quinto).

#### **I.6.2.2 Medicamentos para uso humano.**

**Importación de hormonas para venderlas en el mismo estado a otra empresa del grupo que es la que las utiliza en la fabricación de medicamentos para uso humano: aplicación procedente del tipo reducido del 4%.**

STS de 19 de febrero de 2012 (RCUD 54/2009).

“[E]l tipo impositivo en concepto de IVA que debe aplicarse a las importaciones de hormonas que son destinadas a la obtención de medicamentos es el 4% cuando el laboratorio importador las transmita a una empresa de su Grupo que es quien finalmente las utiliza en la elaboración de medicamentos.” (FD Cuarto).

#### **I. 7 Deducciones.**

##### **I.7.1 En general.**

**No cabe que la entidad se deduzca el importe del IVA repercutido que no estaba obligada a soportar.**

STS de 10 de diciembre de 2012 (RC 1915/2011).

“[E]s obvio que «Guadalquítón» no puede deducir el importe del impuesto sobre el valor añadido repercutido que no estaba obligada a soportar, que resultó un ingreso indebido y que le debe ser devuelto por la Administración tributaria” (FD Quinto).

Procederá el derecho a la deducción siempre que se acredite la realidad de la operación.

STS de 21 de junio de 2012 (RC 4461/2008).

“El problema se circunscribe en realidad y exclusivamente a una cuestión de mero hecho, a saber, si efectivamente las empresas distribuidoras llevaron a cabo los servicios de publicidad y marketing que le facturaron a la recurrente, y frente a su opinión, “se hace necesario reiterar que los pagos en cuestión corresponden al cumplimiento de un contrato mercantil suscrito entre las partes mediante el cual mi representada debe hacerse cargo de una parte de la totalidad de los gastos de marketing en que incurren los emisores de las facturas al objeto de impulsar y promocionar la venta de las bebidas fabricadas y distribuidas por ellos”, se alza la valoración de la sentencia de instancia, antes transcrita, de que no se realizó servicio alguno, o más correctamente, que no se ha acreditado su realización.

Pues bien, ante dicho hecho, ante la inexistencia de prestación alguna de servicio, ni se produce el hecho imponible ni el devengo del impuesto, ni claro está, la recurrente tiene derecho a la deducción pretendida por mor de los citados artículos 92 y 94.3 de la LIVA. Por tanto, en lo que en éste interesa, si no se prestaron los servicios de publicidad y marketing, se califique como se califique la suma entregada, sea o no subvención, ello resulta irrelevante al objeto de determinar el derecho a la deducción” (FD Segundo).

STS de 23 de mayo de 2012 (RC 1489/2009).

“[E]l derecho a la deducción del IVA soportado ha de ser mantenido, en tanto en cuanto no se acredite que las operaciones que le sirven de fundamento sean inexistentes” (FD Décimo).

Necesidad de la concurrencia de un doble requisito material y formal para tener derecho a la deducción, a saber, realidad de la operación y cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la norma.

STS de 11 de mayo de 2011 (RCUD 223/2010).

“A un sujeto pasivo de IVA que pretenda deducirse las cuotas de IVA soportado puede requerírsele para que cumpla dos tipos de exigencias o requisitos: por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorgan y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir.

La cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones es cuestión distinta de la pura formalidad de emitir una factura por una sociedad, y es la entidad que deduce las cuotas del IVA quien ha de acreditar la realidad de la operación. Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción de las cuotas de IVA soportadas con motivo de la adquisición de

bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica. Así, si no se acredita la realidad de las operaciones ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo.

No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en operaciones como las de autos todo es apariencia formal, sólo existe papel (facturas de compra y venta) y corriente financiera (movimiento de dinero), pero no existe corriente real de bienes, no hay mercancías; por eso es conforme a derecho que la Administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas. Por otro lado, si no se cumplen todas las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto C-90/02), la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio” (FD Tercero 3).

Véase también la STS de 21 de mayo de 2012 (RCUD 222/2010), FD Tercero 3.

Deducción improcedente del Impuesto soportado en la recompra de unos palets, al no haberse exigido a los vendedores la expedición y entrega de factura.

STS de 6 de octubre de 2011 (RC 2547/2007).

“La inexistencia de facturas expedidas por el vendedor de los palets en las compras efectuadas por GESPALETS, S.A. impide deducir el IVA devengado por los bienes recibidos. La factura juega como prueba documental esencial para tener constancia de la repercusión del impuesto y su ausencia impide la deducibilidad de las que, en otro caso, serían cuotas de IVA soportadas” (FD Quinto).

### **I.7.2 Requisitos formales de la deducción.**

**La inobservancia de los requisitos formales no conlleva la pérdida del derecho a la deducción de unas cuotas soportadas que por su propia naturaleza son susceptibles de tal deducción.**

STS de 22 de noviembre de 2012 (RC 4169/2010).

“[E]s claro que FEXDEGA, según resulta probado de las actuaciones de instancia, percibió en el año 2001 de la Xunta de Galicia y otros entes fundacionales unas cantidades que fueron consideradas subvenciones que por tal circunstancia no fueron objeto de deducción en la liquidación del IVA correspondiente a dicho año, constando así en el libro registro del ejercicio 2001. Una vez que FEXDEGA, a la luz de la normativa y jurisprudencia comunitaria, es consciente de que dichas cantidades no son subvenciones sino aportaciones de capital, procede en la liquidación del ejercicio 2002 a deducir el importe del IVA no deducido en el 2001 por el concepto de IVA soportado y no deducido en ejercicios anteriores por un importe de 816.780,37 euros, si bien no

consta, por razones temporales obvias, las facturas incorporadas a la contabilidad del ejercicio 2002.

De todo ello resulta probado de manera fehaciente la operación en cuya virtud FEXDEGA percibió unas cantidades que han de ser consideradas aportaciones de capital, susceptibles de deducibilidad en el IVA, circunstancias que debemos considerar, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 97.Uno de la LIVA, como justificativas y habilitantes para efectuar la deducción efectuada por FEXDEGA de la cuota de IVA soportada por la percepción de una serie de cantidades de la Xunta de Galicia y otros entes fundacionales” (FD Segundo).

Una vez rectificada la factura, el sujeto pasivo puede ejercitar el derecho a la deducción en las declaraciones-liquidaciones que presente a partir de ese momento.

STS de 9 de mayo de 2011 (RC 5705/2008).

“Es cierto, como dice el abogado del Estado, que en la sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2004 (casación 6295/99, FJ 3º) negamos la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado utilizando como base documental justificativa una escritura pública de compraventa, resaltando la especial trascendencia a estos efectos de la factura. Pero también dijimos entonces que la Ley del impuesto sobre el valor añadido, al establecer requisitos formales para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas, aspira a evitar abusos jurídicos de las personas que se consideren con derecho a la deducción, impidiendo que una misma deducción pueda ejercitarse por dos actores diferentes, uno el que figura como destinatario de la operación en el documento justificativo del derecho a la deducción y otro distinto, posibilidad de duplicación que acontecía en aquel caso.

Pero no es menos cierto, como afirma la entidad aquí recurrida, que, en la sentencia de 16 de julio de 2003 (casación 10589/98, FJ 4º), admitimos el derecho a la deducción de cuotas del impuesto sustentadas en facturas defectuosas, razonando con respecto a algunas de ellas que sus deficiencias, que no concretamos, no imposibilitaban la deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido en ellas reflejado, porque: (a) la neutralidad de este impuesto quedaría contradicha por la ruptura de un eslabón de su cadena estructural, con distorsiones tanto para quien no siendo consumidor esté indebidamente soportando el tributo como para la Administración que recibe el impuesto doblemente (de quien lo ha soportado y del consumidor a quien éste repercute finalmente la carga); (b) la omisión de cualquier requisito no priva a la factura de efectos fiscales y no impide en todos los casos el ejercicio del derecho a la deducción o devolución de las cuotas soportadas, pues la factura es la expresión documental de la ejecución de un contrato y su valor probatorio es equiparable al del resto de los documentos privados (que, aun siendo incompleto o incorrecto, no tiene por qué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora su contenido, en virtud de la llamada apreciación conjunta de la prueba), y (c) no permitir la deducción o devolución de las cuotas soportadas del impuesto sobre el valor añadido cuando no existen razones de peso para ello, implica, en realidad, una doble imposición, siendo el formalismo excesivo contrario al principio de proporcionalidad y, especialmente, al de neutralidad que caracteriza este tributo.

Y es que, como hemos recordado en la sentencia de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/05, FJ 3º), todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable el derecho a la deducción. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento de este derecho, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, apartado 15), 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/96, apartado 15), 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C-78/00, apartado 30). Este papel central del derecho a la deducción en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido ha llevado al Tribunal de Justicia a considerar improcedente la exigencia de requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercerlo. Es decir, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, apartado 31) y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)].

Lo expuesto no hace más que corroborar la conclusión arriba alcanzada, esto es, que como sostiene la Sala de instancia, en el apartado 1 del fundamento jurídico tercero, la interpretación que el «Valencia, CF» hizo de los artículos 97 y 99 de la Ley 37/1992 era razonable” (FD Quinto).

Véase también la STS de 18 de julio de 2011 (RC 5491/2008), FD Tercero.

La factura no es el único medio que acredita el derecho a la deducción.

STS de 26 de abril de 2012 (RCUD 149/2010).

“[E]s claro que la recurrente contaba en el momento de la inspección, y así se aportó al expediente, la escritura pública protocolizada de la compraventa de las parcelas donde se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción, claro está, del número. Y tal documento ha de reputarse medio fehaciente que justifica la operación, los correspondientes gastos, y la cuota soportada y, por tanto, el mismo ha de considerarse, a los efectos de lo dispuesto en el art. 97.Uno de la LIVA, documento justificativo habilitante para efectuar la deducción en su día realizada por la recurrente de la cuota de IVA soportada por la compra de las fincas incluidas en dicha escritura pública” (FD Quinto).

Constituye un requisito sustantivo de la deducibilidad la posesión del “documento justificativo de la deducción”.

STS de 11 de julio de 2011 (RCUD 219/2008).

“Para resolver la cuestión propuesta ha de partirse de que a tenor del artículo 97 de la Ley 37/92 lo que constituye un requisito sustantivo de la deducibilidad del IVA es la posesión del "documento justificativo de la deducción".

De este modo, la tenencia de ese "documento justificativo de la deducción" es no sólo un elemento probatorio de haber soportado las cuotas del IVA, sino un requisito sustantivo para hacer efectiva la deducción. Pero el problema aquí planteado no es tanto la naturaleza probatoria o sustancial que tiene el documento justificativo de la deducción sino el de si la factura puede ser sustituida por otro documento.

La respuesta positiva se impone: En primer lugar, porque el artículo 97 de la Ley 37/92 supedita el derecho a la deducción no a la tenencia de factura sino del documento justificativo del derecho, mención que reiteran los apartados 1 y 4 del artículo 97 del mismo texto legal, lo que se ratifica el artículo 89 cuando se alude a la factura o documento análogo como medio representativo de la operación. Esto desde el plano de la exégesis de los preceptos legales.

(Naturalmente el documento que sustituye a la factura debe contener todos los datos que la factura incorpora reglamentariamente).

Abona la conclusión enunciada, el hecho de que se acepte la renuncia a la exención en la escritura pública de transmisión del inmueble, pues aunque la doctrina sobre las condiciones y circunstancias de esa renuncia no deciden el problema aquí controvertido, es evidente que se presupone que el documento justificativo de haber soportado la carga del impuesto es la escritura, documento al que no suele acompañar factura, y que, por tanto, es aceptado como sustitutivo de ésta.

Desde los principios hay que llegar a idéntica conclusión pues nada justifica la no deducibilidad del impuesto cuando está documentalente acreditada que se ha soportado la carga, y el documento que sustituye a la factura contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura” (FD Tercero).

No se puede negar el derecho a la deducción a una entidad que contabilizó erróneamente las cuotas soportadas en el Libro Registro de facturas emitidas, en lugar de en el Libro Registro de facturas recibidas.

STS de 1 de diciembre de 2011 (RC 786/2009).

“[D]ebemos abordar el supuesto que nos ocupa y que plantea la situación de un contribuyente que declara las operaciones sometidas al Impuesto, que posee facturas de los servicios, que las contabiliza, pero que lo hace de forma errónea, al incluirlas en el Libro Registro de Facturas emitidas (con signo negativo) en lugar de contabilizarlas en el Libro Registro de Facturas Recibidas. Afirmación que corrobora la Sala de instancia al señalar que la entidad recurrente «ha reconocido la incorrecta contabilización de las facturas del caso -cuya existencia en ningún momento ha sido tampoco puesta en tela de juicio por la Administración Tributaria-», ya que «aparecen recogidas con signo negativo en el Libro Registro de Facturas Emitidas -y no con signo positivo en el Libro Registro de Facturas Recibidas- las facturas discutidas, lo cuál se alza, contrariamente a

lo que se dice en la demanda, como impedimento para la deducción de las cuotas soportadas al no estar debidamente contabilizadas en el los Libros Registros reglamentarios» (FD Segundo).

Pues bien, tanto la aplicación de la doctrina del TJUE como la de esta Sala arriba mencionada lleva a concluir la procedencia de la deducción pues, como se desprende del expediente administrativo y confirma con alguna de sus afirmaciones la Sentencia impugnada, más que de un incumplimiento formal se trata de un mero error en el cumplimiento de un requisito de este carácter. Es decir, el obligado tributario no ha incumplido el deber de contabilizar las operaciones sino que ha procedido a su contabilización de forma incorrecta, teniendo la Administración todos los datos a su disposición para poder determinar la procedencia o no del derecho a la deducción por parte de Lactimilk, SA; derecho que, como hemos afirmado, tiene carácter sustancial.

Ciertamente, como sostiene la Administración, el art. 99.Tres de la Ley 37/1992 establece que «cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior». Previsión legal que se ve completada, respecto a los Libros Registros de Facturas, con lo establecido en los arts. 63, 64 y 67 del Real Decreto 1624/1992, que aprueba el Reglamento del Impuesto.

Sin embargo, y en atención a las circunstancias de hecho que concurren en este caso, resulta desproporcionado y constituye un ejemplo de excesivo formalismo negar el derecho a la deducción del IVA por parte de la entidad en el ejercicio en que se practicó dicha deducción, con base en un error -que no omisión- en el cumplimiento de la obligación de contabilización. Más aún cuando la propia Administración reconoce el mencionado derecho, aunque supeditándolo al momento en que la contabilización de las facturas se haga de forma correcta, es decir, se incluyan en el Libro Registro de Facturas recibidas; opción que, por otra parte, en este momento podría ser de imposible ejercicio, por el tiempo transcurrido” (FD Tercero).

Véase también la STS de 26 de enero de 2012 (RC 1560/2010), FD Tercero.

El derecho a la deducción debe reconocerse a la comunidad de bienes que se constituye para adquirir una finca con el fin de gestionar la explotación que en ella se venía desarrollando, no a los comuneros.

STS de 14 de octubre de 2011 (RC 3653/2009).

“[L]a Ley reguladora del IVA, haciendo uso de lo dispuesto en el artículo 33 transcrito, y a diferencia de la que regula el IRPF, atribuye a los entes sin personalidad jurídica la cualidad de sujetos pasivos cuando realizan actividades empresariales.

En efecto, primeramente el artículo 84. Uno.1º de la Ley 37/1992, del IVA, establece el criterio de que “serán” sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que tengan la consideración de empresarios o profesionales y realicen entregas de bienes o presten servicios sujetos al impuesto, tras lo cual el apartado Tres del mismo precepto dispone: “Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto”.

De esta forma, a diferencia de las sociedades mercantiles, respecto de las que el legislador presupone la condición de empresario (artículo 5.uno.b) de la Ley), en el caso de las comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica, se exige, como presupuesto la atribución de la condición de sujeto pasivo, el ejercicio de actividades empresariales, de forma independiente respecto de los comuneros o miembros que las constituyen.

A partir de lo expuesto y teniendo en cuenta que a la vista del artículo 392 del Código Civil - "Hay comunidad cuando la propiedad de la cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas"-, no existe controversia acerca de la existencia de una comunidad de bienes desde el momento de la adquisición de las fincas, lo que hemos de resolver es si dicha comunidad nació o no con el carácter de sujeto pasivo del IVA, por llevar a cabo o no actividades empresariales.

Pues bien, el artículo 5 de la Ley 37/1992, del IVA, en la redacción vigente en el momento de los hechos, y bajo el título de “Concepto de empresario o profesional”, establece que:

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

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

(...)

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

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales,

ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas...”

En el caso presente, la sentencia recurrida considera probado que, sin perjuicio del propósito de promoción inmobiliaria de las fincas adquiridas en un futuro, cuando las circunstancias así lo permitieran, la comunidad nacida de la adquisición continuó las actividades empresariales anteriores (agrícolas, ganaderas forestales y cinegéticas), desde el primer momento y así se hace referencia en ella al documento privado de 8 de junio de 1998, en el que “no se contempla un inicio en una actividad empresarial, sino que es clara la referencia a la continuidad en una actividad anterior a la fecha de firma del acta, al reconocerse que en la citada finca “...se han venido desarrollando actividades de explotación agraria, ganadera y cinegética...”, y que “...es voluntad de los comparecientes continuar llevando a cabo la gestión y el desarrollo del aprovechamiento agrícola, ganadero, forestal y cinegético de la finca...”.

A partir de la apreciación probatoria de la sentencia de instancia, que no puede calificarse de irrazonable o arbitraria, es claro que el derecho a la deducción debe reconocerse a la comunidad de bienes y no a los miembros de ella por su parte proindivisa correspondiente.” (FD Tercero).

Véanse también las SSTs de 20 de octubre de 2011 (RC 4090/2009), FD Tercero; y de 11 de junio de 2012 (RC 476/2010), FD Segundo.

#### **I.7.4 Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.**

##### **I.7.4.1 Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.**

###### **I.7.4.1.1 En general.**

**No son deducibles las cuotas soportadas por gastos destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.**

STS de 31 de marzo de 2011 (RC 5147/2006).

“El precepto legal es claro y terminante y obvia las intenciones de la empresa recurrente y la conveniencia o no para sus intereses de proceder a efectuar los gastos por los que soportan las cuotas que pretende deducir, negando tal deducibilidad cuando tales gastos son efectuados para obsequiar a clientes, asalariados o terceros, como es el caso de las cuotas indicadas: comidas, invitaciones a espectáculos deportivos, regalos, cacerías, etc. La exclusión del derecho a deducir tales cuotas en la Ley es, por tanto, clara, y ha de negarse su deducibilidad” (FD Tercero).

#### **I.7.5 Nacimiento del derecho a deducir.**

**En las operaciones asimiladas a la importación, el derecho a la deducción nace en el momento en que se devenga el Impuesto.**

STS de 12 de enero de 2012 (RC 853/2010).

“CEPSA pudo ejercitar el derecho a la deducción del IVA asimilado a la importación liquidado como consecuencia del abandono del régimen suspensivo desde su devengo, es decir, desde que se produjo la salida del depósito, que era el momento en el que procedía la declaración e ingreso de esas mismas cuotas” (FD Quinto 2).

STS de 28 de abril de 2011 (RCUD 149/2007).

“La Ley 37/1992, en su redacción originaria, dispuso, con carácter general, que ese derecho nacía en el momento en que se devengasen las cuotas deducibles (artículo 98.1), salvo, precisamente, para los casos de sujetos pasivos invertidos, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, en lo que tal derecho sólo veía la luz una vez pagadas las cuotas deducibles (artículo 98.2). No obstante, a partir del 1 de enero de 1995, y en virtud de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre), tal exigencia quedó únicamente reducida a las importaciones de bienes, debido a la nueva redacción que en su artículo 15 dio al artículo 98.2 de la Ley 37/1992, que fue derogado definitivamente por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), a partir de cuya entrada en vigor rige para todos los supuestos la regla de que el derecho a la deducción nace con el devengo.

Esta sucesión normativa ha permitido a la jurisprudencia considerar que, hasta el 1 de enero de 1995, en las importaciones y entregas intracomunitarias de bienes, así como en los supuestos de sujetos pasivos invertidos, deberían devengarse intereses moratorios por el tiempo transcurrido entre el día en que debió ingresarse la cuota y aquel en el que efectivamente se pagó, pues es ese momento es en el que nacía el derecho a la deducción. A partir de aquella fecha y hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2007 tal determinación sólo operaba para las importaciones de bienes, como la litigiosa, y desde ese último momento para ninguna” (FD Segundo).

Véanse también las SSTs de 24 de mayo de 2012 (RC 233/2009), FD Segundo; y de 5 de diciembre de 2011 (RCUD 272/2008), FD Segundo.

STS de 26 de enero de 2011 (RC 1220/2006).

“Conviene comenzar recordar que la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introdujo una serie de modificaciones técnicas en el IVA que permitían la deducibilidad de las cuotas desde el momento de su devengo. De esta regla general quedaban exceptuadas las importaciones de bienes, cuyo derecho a la deducción se refería al momento del pago de las cuotas.

Por otra parte, se agregó al apartado Dos del art. 98 de la Ley del IVA un segundo párrafo que establecía que "No obstante cuando se trate de operaciones asimiladas a las importaciones cuyas declaraciones para la liquidación e ingreso se presenten en plazo, el derecho a la deducción nacerá al finalizar el periodo a que se refieran estas últimas declaraciones”.

Esta materia fue desarrollada por el art. 73,3 del Reglamento del IVA, en la redacción dada por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, aprobándose el modelo de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones por OM de 13 de octubre de 1995, que fue derogada por otra posterior de 31 de octubre de 1996.

Sin embargo, la Ley 51/2007, de Presupuestos para 2008, derogó en su disposición final séptima con efectos a partir del 1 de enero de 2008 y vigencia indefinida, la regla especial del art. 98.dos, de la Ley, sobre el nacimiento del derecho a deducir el IVA a la importación y operaciones asimiladas, lo que implica la aplicación de la regla general contenida en el art. 98 uno, según la cual el derecho a la deducción nace «en el momento en que se devenguen las cuotas deducibles», es decir, según el art. 77, en el momento en que, conforme a la legislación aduanera, hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, aunque la operación no esté sujeta a los mencionados derechos, o en el momento en que tenga lugar el abandono de un depósito distinto del aduanero o cuando se produzcan las circunstancias previstas en el art. 19 de la Ley del IVA.

Esta última reforma se produjo como consecuencia de lo que establecía el art. 167 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativo al sistema común del impuesto sobre el valor añadido "el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible", precepto que debe interpretarse según el art. 70 que dispone que «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes», por lo que conforme a la actual Directiva no puede exigirse el pago como requisito sustantivo para la deducción, sino que tal derecho ha de reconocerse, también en relación con el IVA que grava la importación de operaciones asimiladas, desde el momento mismo de su devengo” (FD Segundo).

Véase también la STS de 19 de diciembre de 2011 (RCUD 243/2008), FD Segundo.

Período de liquidación de intereses de demora por un IVA a la importación no ingresado.

STS de 4 de mayo de 2011 (RCUD 139/2007).

“La cuestión a decidir es, por tanto, si es procedente el abono de intereses por los valores no declarados en la importación correspondientes al período que va desde la fecha de realización de la importación hasta la fecha de incoación del acta de la Inspección, tesis que sustenta la sentencia recurrida, o, por el contrario, como entienden las sentencias de contraste y mantiene la parte recurrente, esos intereses deben limitarse únicamente al lapso de tiempo que hubiera transcurrido desde la fecha de la importación hasta la fecha en que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado -deducción que sería total-, es decir, el plazo máximo de un mes.

Este problema ya ha sido abordado por esta Sala en su sentencia de 10 de mayo de 2010, recogida en la de 23 de diciembre de 2010, relativa a los mismos sujetos aquí intervinientes. Se expresó en ella que:

«[...] Esta sucesión normativa ha permitido a la jurisprudencia considerar que, hasta el 1 de enero de 1995, en las importaciones y entregas intracomunitarias de bienes, así como en los supuestos de sujetos pasivos invertidos, deberían devengarse intereses moratorios por el tiempo transcurrido entre el día en que debió ingresarse la cuota y aquel en el que efectivamente se pagó, pues es ese momento es en el que nace el derecho a la deducción. A partir de aquella fecha y hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2007 tal determinación sólo operaba para las importaciones de bienes, como la litigiosa, y desde ese último momento para ninguna. Pueden consultarse sobre el particular las sentencias de 25 de marzo de 2009 (casación 4608/06, FJ 5º) y 12 de noviembre de 2009 (casación 1398/04, FJ 4º).

Conforme a esta doctrina, al tratarse en el caso del impuesto sobre el valor añadido por la importación de productos petrolíferos durante el 1996, habría que dar la razón al abogado del Estado y considerar procedente la liquidación de los intereses, habida cuenta de que el derecho a la deducción sólo nacía con el pago de la cuota.

Ahora bien, como ya hemos indicado, nuestra legislación interna es, o debe serlo, transposición de las directivas comunitarias que armonizan el impuesto sobre el volumen de los negocios, en las que se establece, sin excepción alguna, que el derecho a deducir nace en el momento en el que es exigible el impuesto deducible, acontecimiento que tiene lugar con el devengo (artículo 17.1, en relación con el 10.1, de la Sexta Directiva), que en el caso de las importaciones de bienes coincide con la importación (artículo 10.3).

La claridad de estas determinaciones, que no ofrecen la menor duda interpretativa, hace que, por el juego conjunto de los principios de efecto directo y primacía del derecho comunitario, las previsiones del artículo 98.2 de la Ley 37/1992 deban ceder ante los designios del legislador de la Unión Europea. Se trata de determinaciones comunitarias que de manera incondicional y precisa reconocen a los sujetos pasivos del impuesto un derecho (el de la deducción) frente a la Hacienda Pública en términos que el legislador nacional no debía desconocer y que aquellos pueden invocar ante sus jueces nacionales, para que los tutelen, quienes se encuentran obligados a tomar en consideración y resolver el litigio aplicando la disposiciones de una directiva, no obstante la existencia de reglas nacionales que las contradigan o que impidan su aplicación. A este desenlace conduce un acervo jurisprudencial del Tribunal de Justicia de Unión Europea, que hoy constituye sustrato común de la cultura jurídica de sus Estados miembros, y que tiene, en lo que ahora interesa, como hitos relevantes las sentencias de 5 de febrero de 1963, Van Gend and Loos (26/62), 15 de julio de 1964, Costa/ENEL (6/64), 19 de enero de 1982, Becker (8/81), 9 de marzo de 1978, Simmenthal (196/77) y 22 de junio de 1989, Fratelli Costanzo (103/88).

Hemos de concluir, pues, que Repsol Petróleo, S.A., tenía derecho a deducirse el impuesto sobre el valor añadido que se auto-repercutió por la importación de productos petrolíferos durante 1996 desde la fecha de la importación, momento en el que se produjo el devengo y el tributo era exigible, por lo que, como señaló en un caso semejante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Ecotrade, no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda (apartado 71)»» (FD Segundo).

Véase también la STS de 24 de mayo de 2012 (RCUD 413/2010), FD Segundo.

### **I.7.6 Ejercicio del derecho a la deducción.**

**El derecho a la deducción puede ejercitarse en una declaración-liquidación posterior a la relativa al período de liquidación en que se hayan soportado las cuotas deducibles, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.**

STS de 22 de noviembre de 2012 (RC 4169/2010).

“Una vez que resulta acreditado la concurrencia de los requisitos para el nacimiento del derecho a la deducción, debemos examinar si el ejercicio de tal derecho se ha llevado a cabo de una manera correcta. Hemos visto que FEXDEGA no se acogió por las razones expuestas a lo que podríamos considerar el modo normal de efectuar la deducción, liquidación del 2001, que es la contemplada en el artículo 99.Uno de la LIVA consistente en la incorporación del IVA deducible a la declaración liquidación correspondiente a cada uno de los períodos de liquidación en que se hayan soportado, teniendo en cuenta que, como indica el apartado Cuatro del artículo 99, las cuotas se entienden soportadas en el momento en que se reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción, resulta ajustado a la legalidad el haberlo efectuado en el periodo de liquidación del año 2002, pues como prevé el apartado Tres del citado artículo 99 resulta válida su deducción en las declaraciones-liquidaciones sucesivas al periodo de liquidación, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho, circunstancia esta última que no acontece en el presente caso” (FD Segundo).

STS de 28 de febrero de 2011 (RC 1030/2007).

“[M]anifestada la voluntad del sujeto pasivo a deducir las cuotas soportadas no cabe negársele el derecho so capa de haber incumplido los plazos legalmente establecidos al efecto si, en realidad, por las circunstancias del caso lo hizo o no pudo hacerlo antes, ya que en tales escenarios cabría concluir que el ejercicio del derecho a deducir cumplió los términos temporales fijados por el legislador. Así ha ocurrido en el supuesto que ahora centra nuestra atención.

En efecto, repercutido inicialmente el tributo (en un solo acto) en diciembre de 1987, «Ferrodistribuidora» lo dedujo en plazo en la autoliquidación correspondiente a dicho periodo, criterio que la Administración rectificó al considerar que, tratándose de una prestación de servicios y no de una entrega de bienes, las cuotas debían repercutirse y deducirse semestralmente, al ritmo al que eran pagadas las rentas del arrendamiento financiero. Disconforme con tal criterio, la citada compañía lo recurrió, primero en la vía económico-administrativa y después en la jurisdiccional, hasta que el 15 de noviembre de 2004 este Tribunal lo ratificó en sentencia firme. No obstante, incluso antes de esta fecha, en 1998 y en contradicción con su propia tesis, procedió a rectificar con arreglo al criterio de la Inspección las autoliquidaciones de los meses de febrero a julio de 1993 interesando la devolución de los correspondientes excesos, que consideraba indebidos.

En tal tesitura, encontrándose discutiendo el planteamiento de la Inspección, no le era exigible a «Ferrodistribuidora» otro comportamiento distinto que el de la deducción que realizó en diciembre de 1987. Por consiguiente, una interpretación del artículo 36.3 y 5 de la Ley de 1985 y de los artículos 65.5 y 66 de su Reglamento (deducción en un año desde el nacimiento del derecho o en cinco cuando la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas), ajustada a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de este propio Tribunal y que atienda a las peculiaridades de este caso, debe conducir a la conclusión de que en 1987 dedujo en tiempo la cuota repercutida y que cuando lo hizo en 1998 ateniéndose a los criterios de la Administración, estando aún pendiente de resolver la controversia sobre aquella primera deducción, no había caducado su derecho a practicarla.

El único límite operativo al ejercicio de ese derecho es el del plazo de prescripción, a la sazón fijado en cinco años [artículo 64.d) de la Ley General Tributaria de 1963], debiendo tenerse presente que dicho plazo quedó suspendido conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 de la mencionada Ley por la realización de actos encaminados a la obtención de la devolución de los ingresos que «Ferrodistribuidora» consideró indebidos.

Al no entenderlo así, tanto la Administración como la Sala de instancia desconocieron los principios que presiden el sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Los jueces a quo debieron reconocer el derecho de «Ferrodistribuidora» a deducir las cuotas soportadas en los términos indicados” (FD Cuarto).

Principio de la íntegra regularización de la situación tributaria. La regularización practicada por la Administración tributaria ha de incluir también las cuotas deducibles.

STS de 26 de enero de 2011 (RC 1220/2006).

“[L]a Administración Tributaria al liquidar la deuda debió regularizar la situación tributaria de la recurrente, con la consecuencia de que tal regularización debió abarcar las deducciones procedentes en virtud de la nueva deuda declarada.

No es, ciertamente, comprensible una mera regularización parcial de la situación tributaria en la parte que beneficia a la Administración, esto es, únicamente por la falta de ingreso de las cuotas del IVA devengadas y no regularizar al mismo tiempo el importe del impuesto deducible derivado de las mismas operaciones en el mismo periodo de liquidación” (FD Tercero).

Véanse también las SSTs de 18 de octubre de 2012 (RC 2441/2009), FD Cuarto; de 22 de diciembre de 2011 (RCUD 485/2009), FD Segundo; y de 19 de diciembre de 2011 (RCUD 243/2008), FD Segundo.

STS de 28 de enero de 2011 (RC 5006/2005).

“[C]uando un contribuyente se ve sometido en casos como el litigioso a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, al que se le sujeta al IVA por una operación que consideraba no

sujeta y se le efectúa la liquidación correspondiente, procede atender a todos los componentes -IVA devengado e IVA soportado deducible- que debería haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación” (FD Séptimo).

Véanse también las SSTS de 20 de diciembre de 2012 (RCUD 291/2009), FD Quinto; de 12 de julio de 2012 (RCUD 90/2010), FD Segundo; de 28 de marzo de 2012 (RC 1289/2008), FD Séptimo; de 26 de enero de 2012 (RCUD 300/2009), FD Cuarto; de 20 de octubre de 2011 (RC 5699/2007), FD Séptimo; de 7 de octubre de 2011 (RC 3222/2007), FD Tercero; de 16 de junio de 2011 (RC 1975/2009), FD Tercero; de 10 de marzo de 2011 (RC 4036/2006), FD Cuarto 2; y de 28 de enero de 2011 (RC 6287/2006 y RCUD 105/2007), FD Sexto y Cuarto, respectivamente.

Opción por la compensación. Solicitud de rectificación de la autoliquidación. No es posible revocar las opciones tributarias ejercitadas en tiempo y forma.

STS de 14 de noviembre de 2011 (RC 2921/2009).

“Con la vigente Ley General Tributaria de 2003 es indiscutible que «CRT» no podía cambiar por devolución la opción por compensación que había adoptado, puesto que, como bien indica el abogado del Estado, su artículo 119.3 expresamente dispone: «Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración».

Tampoco puede considerarse procedente dicho cambio con la regulación previa, porque al amparo de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones no se pueden revocar opciones de tributación permitidas por las normas reguladoras del tributo que fueron ejercitadas en tiempo y forma por el sujeto pasivo, como hemos dejado dicho en la reciente sentencia de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07, FJ 6º). El respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados.

Así las cosas, el resultado de la rectificación de las autoliquidaciones del ejercicio 2002 en el caso enjuiciado no podía arrojar cantidad alguna a devolver, contrariamente a lo sostenido por la Sala de instancia, de donde se desprende la imposibilidad de que se devengaran intereses moratorios por el régimen previsto en el artículo 115 de la Ley 37/1992” (FD Tercero).

Véanse también las SSTS de 26 de diciembre de 2011 (RC 4086/2007), FD Cuarto; y de 28 de noviembre de 2011 (RC 6369/2008), FD Quinto.

### **I.7.7 Caducidad del derecho a la deducción.**

**El derecho a deducir caduca por el transcurso del plazo de cuatro años.**

STS de 21 de febrero de 2012 (RC 505/2008).

“En el segundo motivo de casación, la parte recurrente aduce que la Sexta Directiva se opone a la caducidad del derecho a deducir, aportando en apoyo de su tesis la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000 (sentencia Gabalfrisa S.L.).

El motivo debe desestimarse, pues en posterior sentencia de 8 de mayo de 2008 (Ecotrade SpA), dicho Tribunal señaló que:

«"42 Sin embargo, en virtud del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació éste. En tal supuesto, no obstante, su derecho a deducir está sujeto a determinadas condiciones y modalidades fijadas por los Estados miembros.

43 De ello se desprende que los Estados miembros pueden exigir que el derecho a deducir sea ejercido, bien durante el período en el que nació, bien durante un período más largo, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y modalidades fijadas por sus normativas nacionales.

44 Además, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración fiscal, no se pueda poner en discusión su forma indefinida.

45 En consecuencia, no es atendible el criterio de que el derecho a deducir no puede estar sometido a ningún plazo de caducidad.

46 Debe añadirse que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véanse las sentencias de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, RTec. p. I.1877, apartado 55, y de 11 de octubre de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, ec. p. I-0000, apartado 52” (FD Tercero).

El plazo de caducidad del derecho a deducir ha de computarse desde que se originaron las cuotas que se pretenden deducir.

STS de 21 de febrero de 2012 (RC 505/2008).

“La parte recurrente aduce en el cuarto motivo de casación infracción del artículo 99.3 de la Ley 37/1992 del IVA, al computarse el período de caducidad a partir de los años

1990, 1991 y tres primeros trimestres de 1992, fechas en que se originaron las cuotas que se pretenden deducir, y no en el cuarto trimestre de 1992, fecha del comienzo de la actividad inmobiliaria, con lo que la caducidad empezaría a contarse antes de que se pueda ejercitar el derecho que caduca, el que tendría un plazo más corto que el de caducidad, y no sería un plazo uniforme sino variable, pues en cada caso dependería de la distancia efectiva entre la fecha en que empiece a contarse la caducidad y la fecha en que se puede ejercitar el derecho.

El motivo debe desestimarse pues el art. 99.3 es claro, al establecer que "El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración -liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en la de los sucesivos, siempre que no hubiere transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho". En consecuencia, habiéndose originado las cuotas en los años 1990, 1991 y tres primeros trimestres de 1992, es en esas fechas cuando se produce el nacimiento del derecho a deducir, conforme a lo establecido en el art. 98.1, que señala que "el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles". El legislador ha diferenciado, por tanto, el nacimiento del derecho a deducir, por un lado, del ejercicio de tal derecho, por otro, acudiendo al momento del nacimiento para fijar el "dies a quo" para el cómputo de la caducidad" (FD Cuarto).

Una vez caducado el derecho a deducir mediante compensación en las declaraciones-liquidaciones posteriores, el sujeto pasivo tiene derecho a obtener en el plazo de prescripción la "devolución" del remanente que quede a su favor.

STS de 5 de abril de 2011 (RC 2549/2006).

"A la vista del sistema normativo estatal expuesto, la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años (ahora cuatro) desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; en estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas.

Para resolver esta cuestión debe acudir a la Sexta Directiva que, según se ha dicho, consagra como principio esencial del IVA el de la neutralidad, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado.

La naturaleza del Impuesto en cuestión es la de un impuesto indirecto que recae sobre el consumo; su finalidad es la de gravar el consumo de bienes y servicios realizado por los últimos destinatarios de los mismos, cualquiera que sea su naturaleza o personalidad; recae sobre la renta gastada y no sobre la producida o distribuida por los empresarios o profesionales que la generan, siendo éstos los que inicialmente soportan el Impuesto en sus adquisiciones de bienes, resarciéndose del mismo mediante el mecanismo de la repercusión y deducción en la correspondiente declaración.

Con la finalidad de garantizar esa neutralidad, el art. 18.4 de la Directiva señalada establece, como hemos dicho, que cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un periodo impositivo, los Estados

miembros podrán trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución.

La norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años, actualmente de cuatro, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en periodos anteriores y no solicitar la "devolución" en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación.

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible "optar" por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años.

Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste-beneficio" pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución” (FD Sexto).

Véanse también las SSTs de 29 de noviembre de 2012 (RC 3733/2011), FD Segundo; de 12 de diciembre de 2011 (RCUD 457/2009), FD Segundo; de 29 de noviembre de 2011 (RRCUD 499/2008 y 517/2008), FFDD Cuarto y Quinto; de 30 de mayo de 2011 (RRC 3323/2008 y 4793/2008), FFDD Tercero y Segundo, respectivamente; de 23 de mayo de 2011 (RC 2095/2008), FD Tercero.

## **I.7.8 Deducciones en sectores diferenciados.**

### **I.7.8.1 Concepto de sector diferenciado.**

**Entidad dedicada a la actividad bancaria, que también realiza un conjunto de prestaciones de servicios consistentes básicamente en la cesión del uso de determinadas superficies dedicadas a oficinas y del consiguiente mobiliario.**

STS de 24 de marzo de 2011 (RC 5134/2006).

“[A]l tener asignados las referidas actividades grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, no existir entre ellas una relación de accesoriadad y diferir los porcentajes de deducción correspondientes a cada una de ellas en más de 50 puntos porcentuales, concurren, como afirma la Entidad recurrente, los requisitos legalmente establecidos para considerar que la actividad de cesión de uso de inmuebles y oficinas y las demás actividades accesorias o complementarias anteriormente descritas constituyen, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, un sector de la actividad empresarial de la Entidad diferenciado del de la actividad bancaria, también desarrollada por la misma” (FD Quinto).

### **I.7.8.2 Régimen de deducciones en sectores diferenciados.**

STS de 24 de marzo de 2011 (RC 5134/2006).

“En el caso que nos ocupa la Entidad aplicó con independencia el régimen de deducciones para los sectores correspondientes a la actividad bancaria y a la actividad diferenciada de la anterior, aplicando respecto de cada una de ellas la prorrata general al no haber optado por la prorrata especial. Sin embargo, al considerar erróneamente que la simple utilización por la propia Entidad de los bienes y servicios relativos al edificio situado en el Paseo de la Castellana nº 32 de Madrid originaba operaciones sujetas al Impuesto realizadas en el ejercicio de su actividad diferenciada distinta de la bancaria, incrementó indebidamente el numerador y, consiguientemente, el denominador determinante de la prorrata de deducción en el importe atribuido a dichas presuntas operaciones y además aplicó indebidamente el porcentaje de deducción del 100% a las adquisiciones de bienes y servicios que consideró efectuadas con carácter exclusivo con destino a la actividad de prestación de servicios sin considerar que dichas adquisiciones de bienes o servicios se destinaron para su utilización en común en ambos sectores diferenciados, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.Uno.párrafo cuarto de la Ley del IVA, el porcentaje de deducción aplicable debería haber sido el general de la Entidad.

Dicho en otras palabras: En este caso todos los bienes y servicios que constituyen el imput de esta "actividad diferenciada" son adquiridos en común para ser usados en la prestación de servicios a terceros y en la actividad bancaria (la autorrepercusión no es más que la forma de argumentar que los bienes y servicios no son adquiridos en común); por consiguiente, el IVA asociado a estos bienes y servicios será deducible aplicándole la prorrata que resulte de considerar conjuntamente los dos sectores diferenciados, que es lo mismo que decir la prorrata que resulte de calcularla suponiendo que hay un solo sector de actividad.” (FD Séptimo 3).

### **I.7.8.3 Concepto de operaciones accesorias.**

#### **Percepción de intereses de demora por el aplazamiento en el pago del precio de los servicios prestados: concesión de crédito exenta del Impuesto.**

STS de 30 de septiembre de 2011 (RC 1454/2006).

“La sentencia recurrida aclara las posiciones que mantienen las partes: la recurrente sostiene que efectúa exclusivamente operaciones con derecho a la deducción porque la circunstancia de que en los supuestos de retrasos en el pago por sus clientes cargue unos intereses indemnizatorios y repercuta los gastos de descuento no constituye la contraprestación de una actividad económica de naturaleza empresarial sujeta y exenta del IVA.

La Administración considera que se trata de una actividad distinta y separada de los servicios de telecomunicaciones pero de carácter accesorio a los mismos; como esta actividad sería precisamente la de concesión de préstamos, estaría exenta del IVA y la regla de la prorrata general deviene de aplicación porque la empresa realiza tanto actividades con derecho a deducción como operaciones sin derecho a deducción. Igualmente señala que dada la proporción en que están respecto de aquellos, muy

inferior al 20% establecido en el artículo 103 de la ley 37/92, no puede considerarse sector diferenciado a los efectos del IVA. En consecuencia, las operaciones deben incluirse en el denominador de la regla de la prorrata conforme al artículo 104.dos de la ley. No puede aplicarse la prorrata especial porque no se han cumplido los requisitos del artículo 103.dos de la Ley del IVA, es decir, no se solicitó su aplicación en los plazos reglamentarios ni las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general exceden en un 20% de las que resultan por aplicación de la prorrata especial.

El origen del problema está en la circunstancia de que el Ente Público Retevisión percibiera sumas que son constitutivas, según la recurrente, de "indemnizaciones... que por su naturaleza y función no constituyen contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto" y que según la Administración constituyen la actividad empresarial de "concesión de créditos y préstamos en dinero" (artículo 20.uno.18.c) Ley del IVA.

La entidad recurrente se opone a la aplicación de la prorrata general por entender que efectúa exclusivamente operaciones con derecho a la deducción. Los préstamos a clientes por los que percibe intereses no son actividad habitual o empresarial, concluye la recurrente.

En realidad, los préstamos a clientes por los que percibe intereses está exentos del IVA en aplicación del artículo 20.18º.c) de la Ley 37/1992; se trata de una actividad distinta y separada de los servicios de telecomunicaciones, habitual y de carácter accesorio a los mismos, sobre todo por la proporción en que están respecto de aquéllos (2% en 1997 y 0% en 1998), muy inferior al 15% establecido en el artículo 9.1.c), párrafo tercero, de la Ley 37/1992, que, al definir lo que haya de entenderse por sector diferenciado a los efectos del IVA, considera accesorio de otra a una actividad cuando su volumen de operaciones no excediera del 15% de esta última. Dichas operaciones deben incluirse en el denominador de la prorrata, conforme al artículo 104.2 de la Ley.

Ha de entenderse, pues, aplicable la prorrata general y no considerar a los intereses percibidos como sector diferenciado de actividad a ningún efecto, incluido el de las deducciones, en el IVA" (FD Cuarto).

## **I.7.9 Regla de prorrata.**

### **I.7.9.1 Supuestos de aplicación.**

#### **I.7.9.1.1 Realización de operaciones con y sin derecho a deducción.**

**Operaciones de escasa relevancia. Aunque el redondeo de la prorrata a la unidad superior permita a un sujeto pasivo deducir el Impuesto soportado como si fuera un sujeto pasivo total, no deja de ser mixto, pues sigue realizando operaciones sin derecho a deducción, aunque no tengan incidencia final en la cuantía del Impuesto soportado que puede finalmente deducir.**

STS de 23 de mayo de 2011 (RC.3005/2007).

“Nada hay en la Ley 37/1992, en su texto, en su espíritu o en su finalidad, que autorice a efectos de calificar un sujeto pasivo como «total» o «mixto» a omitir las operaciones no sujetas y las exentas cuando sean de escasa importancia. Es verdad que el artículo 17.5.e) de la Sexta Directiva, después de establecer que, para el cálculo de la prorrata se tomará en consideración el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, autoriza a los Estados miembros a «disponer que no se tenga en cuenta la cuota del impuesto sobre el valor añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante». Ahora bien, es una mera posibilidad abierta al poder de disposición de los Estados miembros, opción que no ha sido ejercitada por el legislador español, ya que no se contiene en ningún precepto de la Ley 37/1992, que no hace diferencia alguna al respecto; recuérdese que donde el legislador no distingue no le está permitido hacerlo al intérprete.

En nada obsta a lo dicho la existencia del artículo 104.Dos.2º de la Ley 37/1992, conforme al cual «la prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior», pues resulta erróneo interpretar que, cuando el redondeo a la unidad superior de un porcentaje de prorrata general suponga la deducción del 100% del impuesto sobre el valor añadido soportado, el sujeto pasivo del impuesto debe ser considerado como un sujeto pasivo «total».

No puede confundirse la posibilidad prevista en el artículo 17.5.e) de la «Sexta Directiva», no seguida por nuestro ordenamiento interno, esto es, la de ignorar en aquellos sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido que realizan operaciones con derecho a deducir junto con otras que no lo tienen las cuotas correspondientes a estas últimas si su cuantía resulta irrelevante, con la previsión contemplada en el artículo 19.1 de la propia «Sexta Directiva», que permite redondear a la unidad superior el porcentaje obtenido mediante la regla de prorrata.

En otras palabras, aunque el redondeo de la prorrata a la unidad superior permita a un sujeto pasivo deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado como si fuera un sujeto pasivo «total», no deja de ser «mixto», pues sigue realizando operaciones sin derecho a deducción, aunque no tengan incidencia final en la cuantía del impuesto sobre el valor añadido soportado que puede finalmente deducir” (FD Segundo).

#### **I.7.9.1.2 Obtención de subvenciones vinculadas al precio.**

**La sentencia del STJCE, de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, sólo afecta a los sujetos pasivos totales, no a los mixtos. Como la recurrente posee la condición de sujeto pasivo mixto, no ha lugar a la devolución instada.**

STS de 8 de marzo de 2012 (RC 6169/2008).

“Procede perfilar los efectos materiales de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2005. Puesto que el éxito de la pretensión recurrente parte de un presupuesto que resulta básico y esencial, como a continuación se dirá.

Como se hizo notar al transcribir parcialmente la referida sentencia, el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva únicamente permite limitar el derecho a deducir mediante la toma en consideración de las subvenciones que no estén vinculadas al

precio del bien entregado o del servicio suministrado en el caso de los sujetos pasivos «mixtos» (apartado 25). Por tanto, la extralimitación del Derecho nacional se refiere al supuesto en el que se extiende las limitaciones a la regla de la prorrata general que derivaban del artículo 104.Dos.2º de la Ley 37/1992, en su redacción originaria (véase el apartado 26 de la citada sentencia del Tribunal de Justicia), al sujeto pasivo «total», mientras que si, por el contrario, es calificada como sujeto pasivo «mixto», cabría tal limitación.

La Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, procede a adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea [...]. Ahora bien, no cabe aplicarla retroactivamente, por lo que hemos de analizar si a la recurrente le alcanzaba los efectos de la citada sentencia de 6 de octubre de 2005.

Nada dice la demandante sobre qué consideración tiene a los efectos que en este interesa, sujeto pasivo total o mixto. Cuando dicho dato resulta esencial para el éxito de la devolución instada, puesto que mientras que a los primeros le sería aplicable los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia, no se extiende a los segundos.

Del examen del expediente administrativo, atendiendo a la propia documentación presentada por la parte demandante en vía administrativa, comprobamos que a la misma le era de aplicación el artº 20.Uno, 2º de la Ley 37/1992 [...].

Ha de convenirse, pues, que la entidad recurrente, que tiene como objeto "realizar en régimen de solidaridad el desarrollo y la ejecución de los trabajos y servicios, tanto principales como complementarios y accesorios, para la gestión del servicio público de un centro de atención a enfermos de Alzheimer y otras demencias en el municipio de Logroño...", realizó, en los ejercicios considerados, operaciones, no sólo y en su caso, con derecho a deducción del impuesto, sino también operaciones exentas y, por ello, debe considerarse un sujeto pasivo mixto, al que no le era aplicable la interpretación mantenida por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y, por ende, no es procedente la devolución de ingresos indebidos solicitada, al no concurrir el presupuesto básico para la aplicación de la tesis que pretende la recurrente que prospere" (FD Cuarto).

Contiene voto particular.

STS de 23 de mayo de 2011 (RC.3005/2007).

“Siendo «Air Nostrum» un sujeto pasivo total, pues todas sus operaciones (sujetas y no exentas, no sujetas y sujetas y exentas) daban derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado, la aplicación de la regla de prorrata por la mera circunstancia de haber percibido subvenciones resultaba contraria a la «Sexta Directiva», de donde se deriva que tenía derecho a la devolución de ingresos indebidos que le fue denegada en el acuerdo que originó este pleito. Ahora bien, este resultado no se produce porque se le debiera atribuir un porcentaje de prorrata del 100%, sino simplemente porque resultaba improcedente aplicarle la regla de prorrata” (FD Quinto).

### **I.7.9.2 Prorrata general.**

### **I.7.9.2.1 Denominador.**

#### **I.7.9.2.1.1 Subvenciones no vinculadas directamente al precio de las operaciones.**

**Las subvenciones no vinculadas al precio no se incluyen en el denominador de la prorrata.**

STS de 22 de diciembre de 2011 (RC 91/2009).

“La representación procesal del Museo Nacional D’Art alegó ante la Audiencia Nacional que las cantidades entregadas por la Generalitat de Catalunya y el Ayuntamiento de Barcelona en cumplimiento de sus obligaciones contraídas en el año 1991, no debían incluirse en el denominador para determinar la prorrata, pues la Disposición Transitoria 22 de la Ley 66/1997 establece que esta inclusión debe realizarse en las subvenciones acordadas a partir de 1 de enero de 1998, y en este caso la subvención procedía del año 1991.

[...]

Llegados a este punto, y conforme a la doctrina mantenida por esta Sala, debemos pronunciarnos sobre la aplicación de la regulación prevista en la Disposición Transitoria 22 de la Ley 66/1997, en la que se establecía lo siguiente:

«Las previsiones contenidas en el número 2º del apartado dos del artículo 104 y de la regla 3ª del apartado uno del artículo 106 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativas a las subvenciones no incluidas en la base imponible de dicho impuesto, se aplicarán a las que se acuerden a partir del día 1 de enero de 1998» [...].

[H]emos de dejar constancia de que la expresión «a las subvenciones [...] que se acuerden», utilizada por la Disposición Transitoria 22, no tenía correspondencia en términos presupuestarios, pero como la mencionada Disposición Transitoria 22 se dicta, tal y como se desprende de su tenor literal, para el ámbito de las subvenciones no incluidas en la base imponible del IVA y a los efectos del cálculo de la prorrata general, indirectamente se está vinculando a cada uno de los ejercicios anuales. Y en esta tesitura, ha de atenderse a la subvención efectivamente percibida por el Museo Nacional D’Art en el ejercicio 1998, que fue presupuestariamente reconocida en ese mismo ejercicio, con independencia de que fuera comprometida en el año 1991.

Por lo tanto, el importe percibido en el año 1998 debe incluirse en el denominador de la prorrata” (FD Quinto).

STS de 10 de noviembre de 2011 (RC 5257/2007).

“La cuestión fundamental consiste, por tanto, en determinar si los indicados intereses se perciben por RTVE en razón de sus operaciones habituales o si, por el contrario, se trata de operaciones marginales de su actividad principal.

A este respecto conviene traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, citada por la parte recurrida en esta casación [...].

De acuerdo con esta sentencia, hay que poner en relación los ingresos obtenidos como consecuencia del aplazamiento de los pagos con la actividad principal ejercitada por el sujeto pasivo. Es pues la proporcionalidad entre los rendimientos de unos y otros un elemento capital para decidir si las operaciones en cuestión son o no accesorias, a lo que hay que añadir si existe o no una auténtica actividad financiera desarrollada con este particular fin, mediante el empleo de medios también específicos.

Pues bien, en primer lugar, no parece que este aplazamiento de los pagos debidos a la prestación de los servicios propios del Ente Público implique la existencia de recursos personales y materiales organizados dirigidos a sostener una actividad de financiación a los clientes. En segundo término, hay una evidente desproporción entre los ingresos reales y el de los mencionados intereses (43.479.222 ptas), representando estos últimos el 0.04 % del volumen total de operaciones con derecho a deducción (103.989.304.369 pesetas). En último lugar, no parece lógico, que tan reducido porcentaje de ingresos lleven a la consecuencia de verse privado de una cantidad tan importante deducción, hasta el punto de que hubiera sido preferible renunciar al cobro de intereses.

En consecuencia con lo anterior hay que desestimar el recurso, ya que al tratarse el cobro de los intereses de operaciones marginales hay que considerar al Ente Público como sujeto pasivo total, y, por tanto, las subvenciones percibidas no se han de computar en el denominador de la prorrata” (FD Segundo).

STS de 20 de junio de 2011 (RC 723/2007).

“[A] un sujeto pasivo como CACSA que sólo realice operaciones sujetas, no sujetas o, en todo caso, exentas que generan el derecho a la deducción, en la medida que no le resulta de aplicación la regla de la prorrata (por tratarse de un sujeto pasivo total en palabras del Abogado del Estado), debe serle indiferente el hecho de que perciba subvenciones (de explotación o de capital), puesto que al no aplicar la regla de la prorrata no tiene que calcular el porcentaje de impuesto soportado deducible mediante la correspondiente fracción y no le afectará que en el denominador de ésta deban, en su caso, ser incluidas las subvenciones percibidas.

Y esta es la circunstancia que concurría en el presente caso, en el que CACSA no realiza, en ninguna cuantía durante el ejercicio 2000, operaciones que no generan el derecho a deducir y únicamente le ha sido de aplicación la regla de la prorrata por el hecho de haber percibido subvenciones en base a la norma declarada incompatible con la Sexta Directiva por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, por lo que le era aplicable las consecuencias derivadas de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, es decir, la anulación de la liquidación practicada por la Administración, tal y como acordó la Audiencia Nacional en su Sentencia ahora recurrida.

[...] Debe señalarse que la interpretación que realiza la Administración recurrente del “sujeto pasivo mixto” no es correcta, ya que no se puede, sin más consideraciones, concluir que el mero hecho de la realización con carácter ocasional o accesorio de

determinadas operaciones exentas sin derecho a deducción (reiterando que no es el caso que nos ocupa) convierte de manera automática a un sujeto pasivo “total” en “mixto”.

Deben tenerse en cuenta las circunstancias de accesoriedad y de habitualidad de las operaciones que no generan el derecho a la deducción en relación con las que sí lo generan, aplicando el principio de proporcionalidad.

La doctrina expuesta emana directamente de una consolidada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, siendo una muy interesante muestra de la misma la Sentencia del Alto Tribunal Europeo de 29 de abril de 2004 [...].

En el informe elaborado por la AEAT, del cual pretende el Abogado del Estado su revisión en casación, se establece que el total de bases imponibles imputadas CACSA durante el ejercicio 2000 asciende a 2.039.926.205 pesetas (obsérvese que el concepto de "volumen de operaciones" podría resultar todavía superior en caso de incluir las operaciones no sujetas a IVA), mientras que el volumen de operaciones exentas que, según la Administración, supuestamente realizó CACSA durante el ejercicio 2000, ascendería a 5.385.771 pesetas.

Así pues, esto quiere decir que tomando como ciertos los datos expuestos por la Administración recurrente en casación, el volumen de las operaciones exentas sin derecho a deducción realizadas por CACSA en el año 2000 representaría un 0,26% del total de bases imponibles que la Administración imputa a CACSA. Se comprende así que la incidencia de las operaciones no sujetas y exentas es de tan escasa relevancia en el conjunto de la actividad empresarial de CACSA que no puede ser considerada, a los efectos estudiados, como sujeto pasivo mixto.

Además, resulta totalmente definitorio para considerar dichas operaciones como accesorias a la actividad habitual de CACSA, el hecho de que la Audiencia Nacional haya reconocido expresamente que CACSA tiene la consideración de sujeto pasivo total en los ejercicios anteriores y posteriores al 2000, es decir, que no ha realizado operaciones exentas sin derecho a deducción en dichos ejercicios.

Por lo tanto, aún admitiendo que CACSA realizase en el ejercicio 2000 operaciones exentas de IVA sin derecho a deducción por valor de 5.385.771 pesetas, dado el insignificante porcentaje que las mismas representan respecto al volumen total de operaciones realizadas por CACSA y dado que, asimismo, dicho porcentaje resulta de la inclusión en su cálculo de operaciones cuyo carácter es totalmente ocasional y discontinuo en el tiempo de las mismas (como se infiere claramente de la falta de tal tipología de operaciones en los ejercicios anteriores y posteriores) habría que concluir que CACSA no puede tener la condición de sujeto pasivo mixto en el ejercicio 2000, y por lo tanto, no procede la inclusión en el denominador de la prorrata de ninguna de las supuestas subvenciones objeto de esta litis” (FFDD Cuarto y Quinto).

STS de 30 de marzo de 2011 (RC 3143/2006).

“[P]or razones de proporcionalidad, la Ley no sólo se limita a modificar la normativa española en los términos exigidos por la sentencia del Tribunal de Justicia, sino que extiende el beneficio también a los sujetos pasivos mixtos: A pesar de lo anterior, no se considera razonable el mantenimiento de esta restricción en los términos en que se ha

formulado. Por el contrario, se entiende preferible la eliminación de toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, evitando de esta manera que la realización de operaciones limitativas del derecho a la deducción pueda traer como consecuencia una limitación desproporcionada en este derecho al incluir estas subvenciones en el denominador de la prorrata, cuando a falta de dichas operaciones no cabe la citada inclusión.” (FD Quinto).

STS de 10 de marzo de 2011 (RC 2995/2007).

“Como ha quedado expuesto en el anterior fundamento jurídico, conforme a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, la regla de prorrata únicamente resulta de aplicación a los sujetos pasivos o empresarios denominados "mixtos", esto es, a los empresarios que efectúan indistintamente operaciones gravadas y operaciones exentas del IVA, pero no a los empresarios "totales", que son los que realizan única y exclusivamente operaciones gravadas, aun cuando estos últimos perciban subvenciones. Por lo tanto, el importe de las subvenciones podrá incluirse en el denominador de la prorrata de deducción, cuando quienes las perciban sean empresarios "mixtos", que son los únicos obligados a aplicar dicha regla.

Y en relación con esta cuestión resulta que del examen detallado del expediente administrativo, así como de la documentación que se acompaña al escrito de oposición al recurso de casación se comprueba, sin ningún género de dudas, que Televisión Autonómica Valenciana, S.A. desarrolló durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000, exclusivamente operaciones que generaron derecho a la deducción, no estando obligada a aplicar el mecanismo de prorrata, pudiendo deducirse, en consecuencia, la totalidad del impuesto soportado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para su actividad. La percepción de las subvenciones con cargo a los Presupuestos Generales de la Generalitat Valenciana no suponía, pues, limitación alguna en el derecho a la deducción de esta sociedad.

Por tanto, Televisión Autonómica Valenciana, S.A. debe ser considerada en los ejercicios objeto de la presente casación como un sujeto pasivo total, siéndole de aplicación la interpretación contenida en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005” (FD Cuarto).

STS de 3 de marzo de 2011 (RC 3358/2007).

“[D]el examen detallado del expediente administrativo, y, en particular, del modelo 390, declaración resumen anual, de los modelos 300, declaración trimestral, de la contestación al requerimiento efectuado con fecha 27 de octubre de 2006 por el Jefe del Equipo Nacional de Inspección núm. 2 de Valencia, de la declaración expresa efectuada por la entidad en su solicitud inicial de devolución de ingresos indebidos, de las afirmaciones por ésta efectuadas, sin que nunca hayan sido discutidas por la parte adversa, en su reclamación económico-administrativa y en sus escritos procesales ante la jurisdicción contencioso-administrativa, así como de la documentación que se acompaña al escrito de oposición al recurso de casación, se comprueba, sin ningún género de dudas, que durante el ejercicio 2001 Radio Televisión Valenciana CPV desarrolló exclusivamente operaciones que generaron derecho a la deducción, no

estando obligada a aplicar el mecanismo de prorata, y pudiendo, en consecuencia, deducirse la totalidad del impuesto soportado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para su actividad. La percepción de las subvenciones con cargo a los Presupuestos Generales de la Generalitat Valenciana no suponía, pues, limitación alguna en el derecho a la deducción de esta sociedad.

Por tanto, Radio Televisión Valenciana CPV debió ser considerada en el ejercicio 2001 como un sujeto pasivo total, siéndole de aplicación la interpretación contenida en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005” (FD Cuarto).

#### **I.7.9.2.1.2 Valores integrados en la cartera de las entidades financieras.**

**Operaciones de cesión temporal con pacto de recompra de activos financieros con rendimiento explícito. En el denominador de la prorata ha de computarse la totalidad de los intereses exigibles por la entidad transmitente.**

STS de 7 de abril de 2011 (RC 6118/2005).

“La cuestión discutida es la de si los intereses cobrados tras la recompra de un título por parte de la entidad que los había previamente vendido deben computarse en su integridad en el denominador de la prorata.

A este respecto, el artículo 104.dos.2º LIVA dispone en su último párrafo, que «Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorata los intereses exigibles durante el período de tiempo que corresponda, y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plus valías obtenidas».

La interpretación de este precepto, no permite otra conclusión que la obtenida por la sentencia recurrida. En efecto, son la totalidad de los intereses exigibles por la entidad transmitente los que deben computarse. La referencia al «período de tiempo que corresponda» no tiene otro significado, que el referido al período de liquidación, tanto si los valores no se han transmitido en dicho tiempo, como si lo hubieran sido, en cuyo caso, se agregará el importe de las plusvalías obtenidas, como así se desprende de la conjunción «y» que usa el precepto, sin que en este último caso se haga mención alguna a que los intereses sean sólo los que corresponderían al tiempo en que los valores estuvieron bajo la titularidad del sujeto pasivo, quien, en definitiva, ha cobrado el importe total de los intereses correspondientes, es decir, tanto los referidos al período de tenencia como de no tenencia” (FD Segundo).

Véanse también las SSTS de 3 de mayo de 2012 (RC 4385/2008), FD Cuarto; de 1 de junio de 2011 (RC 1748/2007), FD Cuarto.

Operaciones de cesión temporal con pacto de recompra de activos financieros con rendimiento explícito (repos). En el denominador de la prorata no es posible incluir las minusvalías generadas por la transmisión de los valores.

STS de 7 de abril de 2011 (RC 6118/2005).

“Considera la parte recurrente que se ha vulnerado el artº 104. Dos, número 2, párrafo quinto, de la Ley 37/1992 y la doctrina sobre los actos propios desarrollada en las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1990 y 27 de abril y 4 de mayo de 2005.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado en numerosas ocasiones esta Sala, valga por todas la sentencia de la sentencia de 7 de abril de 2011, que se pronunció en los siguientes términos:

“[...] En consecuencia, en los casos en que, en determinadas transmisiones de los referidos valores, no existían plusvalías o se produzcan minusvalías porque el precio de transmisión de los valores hubiese sido inferior al de adquisición, el importe de la plusvalía obtenida será de cero sin que, en ningún caso, resulte procedente compensar el importe de las minusvalías que se produzcan en algunas transmisiones con el de las plusvalías obtenidas en otras. Por tanto, a los efectos de la aplicación de la regla de prorrata, para la determinación de las plusvalías resultantes de las cesiones de los referidos valores efectuadas por las Entidades financieras, debe determinarse la plusvalía obtenida en cada una de las referidas cesiones aisladamente consideradas, de forma tal que, en el caso de que en una determinada operación no se registre plusvalía o se produzca minusvalía, debe interpretarse que, a estos efectos, que la plusvalía resultante sería de cero, no siendo en ningún caso procedente restar el importe de las minusvalías registradas en unas cesiones de valores del de las plusvalías obtenidas como consecuencia de otras cesiones”.

También en la sentencia de 16 de septiembre de 2010 se aborda y resuelve la cuestión atinente a la inclusión en el denominador de la prorrata de las minusvalías por transmisiones de efectos financieros con pacto de recompra no opcional, cuando el precio de adquisición es superior a la venta, concluyendo que conforme al artículo 104.4 de la Ley 37/1992, el importe total de las operaciones que ha de incluirse en el denominador, lo es la suma de las contraprestaciones, por ello no puede existir una contraprestación negativa. Afirmándose que la tesis de la recurrente podría hacerse valer en el Impuesto de Sociedades, no así en el IVA, cuya base imponible viene determinado por la contraprestación de cada operación y determinada por cada transmisión de bienes -artículo 78 y 79 de la Ley 37/1992-” (FD Segundo).

Véanse también las SSTS de 28 de marzo de 2012 (RC 1289/2008), FD Tercero; de 8 de marzo de 2012 (RC 540/2008), FD Quinto; de 22 de septiembre de 2011 (RC 5254/2007), FD Cuarto; y de 1 de junio de 2011 (RC 1748/2007), FD Cuarto.

#### **I.7.9.2.2 Operaciones no computables en la fracción.**

##### **I.7.9.2.2.1 Operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.**

**La expresión “costes relativos a dichas operaciones” del art. 104.Tres.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no distingue entre costes generados dentro o fuera del territorio de aplicación del Impuesto.**

STS de 7 de abril de 2011 (RC 6118/2005).

“El motivo debe desestimarse, pues el indicado precepto se está refiriendo a los costes de la operación, sin ningún tipo de referencia a parte de los costes dentro o fuera del territorio de aplicación del impuesto, ya que de haberlo entendido así lo habría expresado, como lo ha hecho en el apartado Cinco en relación con ejecución de obras y prestación de servicios realizados fuera del territorio, precepto que no es aplicable al caso, que se subsume en el apartado Dos, al referirse éste exclusivamente a operaciones realizadas desde establecimientos permanentes.

Debe tenerse en cuenta que el precepto utiliza el término "cuando", lo que es expresivo del carácter excluyente de cualquier otro supuesto, pues de haber admitido la tesis de la proporcionalidad propugnada por el recurrente habría utilizado, como bien señala el TEAC, otros términos adverbiales menos taxativos, tales como "en la medida que", "total o parcialmente", o incluso "en la proporción de"" (FD Tercero).

Véanse también las SSTs de 28 de marzo de 2012 (RC 1289/2008), FD Octavo; y de 8 de marzo de 2012 (RC 540/2008), FD Sexto.

#### **I.7.9.2.2 Operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad habitual del sujeto pasivo.**

**La compraventa de un inmueble efectuada por una entidad dedicada a las operaciones inmobiliarias en general, no solo y exclusivamente limitada a la promoción, no puede calificarse como una operación no habitual o accesorio, pues el carácter no habitual o accesorio ha de venir referido necesariamente a la actividad, no a las operaciones concretas. Inclusión a los efectos del porcentaje de deducción en la regla de prorata general.**

STS de 18 de junio de 2012 (RC 1980/2010).

“[N]o podemos sino compartir lo sostenido por la Sala de instancia y en consecuencia rechazar el presente recurso de casación, pues su apreciación conjunta nos lleva a alcanzar la convicción de que una operación de compra-venta de un inmueble efectuada por una entidad dedicada a las operaciones inmobiliarias, en la que tanto sus estatutos como en su inclusión en el epígrafe del IAE correspondiente se prevé que el despliegue de actividad relacionada con la inmobiliaria en general, no solo y exclusivamente limitada a la promoción -que por su propia esencia requiere de operaciones de compra-venta de inmuebles-, no pueda ser calificada como no habitual o accesorio, pues como resalta el TEAC en su Resolución, no resulta óbice a la conclusión alcanzada el hecho manifestado por la recurrente de que se trata de una operación aislada y ocasional caracterizada por no haberse incidido en actividad de promoción alguna sobre el inmueble transmitido, pues el carácter no habitual o accesorio, a los efectos previstos en el artículo 104.tres.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de venir referido necesariamente a la actividad, no a las operaciones concretas” (FD Segundo).

Está exenta la operación consistente en utilizar los excesos de liquidez originados en la actividad comercial ordinaria de una entidad en préstamos de diversa especie, en una actividad de rápida rotación de los productos, por lo que su importe ha de incluirse en el denominador de la prorrata.

STS de 24 de marzo de 2011 (RC 2885/2006).

“La situación fáctica del presente supuesto ha sido explicada en los Antecedentes y consiste en que gran parte de los rendimientos de la actividad ordinaria de DIRSA (en su día absorbida por DIA) procede de utilizar en préstamos de diversa especie los excesos de liquidez originados en la actividad comercial, como consecuencia de compra a proveedores a plazo y venta al contado, en una actividad de rápida rotación de los productos (según el informe complementario, la utilización es en “préstamos a filiales, al Tesoro Público y a otras instituciones o entidades e igualmente obtiene rentabilidad mediante la compraventa de letras del Tesoro, operaciones todas ellas exentas según el artículo 20.Uno.18 de la Ley 37/92, del Impuesto del Valor Añadido”). La importancia de los rendimientos financieros se explica con la simple indicación de los porcentajes de participación en el total de los beneficios de la entidad en 1995, pues mientras el beneficio de explotación supuso el 68,8% del total, el derivado de inversiones financieras fue del 31,2%.

Así las cosas, es claro que existe una planificación de la actividad de la empresa que mediante la utilización de patrimonio empresarial permite la obtención de una rentabilidad comercial y otra financiera ligada a la actividad de aquél carácter y ello con carácter habitual. Dicho de otra forma, las operaciones financieras tienen su origen en la actividad comercial, son consecuencia necesaria de ella y cuando se llevan a cabo, la entidad hoy recurrida actúa como empresario y no como poseedor de bienes y derechos, por lo que, al igual que en el caso de la Sentencia "Régie dauphinoise" del TJCE, debemos considerar que estamos ante una prolongación directa, permanente y necesaria de la propia actividad comercial.

Por tanto, debe concluirse que las operaciones de referencia son operaciones financieras, sujetas y exentas en IVA, de lo que a su vez se deriva que su importe debe figurar en el denominador de la prorrata” (FD Primero).

### **I.7.9.2.2 Importe por el que se computan las operaciones.**

#### **Intereses derivados de créditos de dudoso cobro.**

STS de 7 de abril de 2011 (RC 6118/2005).

“El artº 78, al que se remite el artº 104, es de una claridad meridiana cuando establece que "la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo". Los intereses moratorios por el incumplimiento del pago del crédito o por su cumplimiento defectuoso, por más que sin tensión puedan integrarse dentro del concepto de indemnización, tal y como pone de manifiesto la parte actora en referencia a los arts 1.108 del C.C. y 316 del C.Co., conforman parte de la contraprestación derivada directamente de la operación sujeta en los términos del artículo visto; de suerte que el devengo de los intereses por demora sólo

se entienden en relación con la concreta operación de la que deriva, identificándose como una contraprestación de la operación crediticia.

El artº 78, al que se remite el artº 104, es de una claridad meridiana cuando establece que "la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo". Los intereses moratorios por el incumplimiento del pago del crédito o por su cumplimiento defectuoso, por más que sin tensión puedan integrarse dentro del concepto de indemnización, tal y como pone de manifiesto la parte actora en referencia a los arts 1.108 del C.C. y 316 del C.Co., conforman parte de la contraprestación derivada directamente de la operación sujeta en los términos del artículo visto; de suerte que el devengo de los intereses por demora sólo se entienden en relación con la concreta operación de la que deriva, identificándose como una contraprestación de la operación crediticia.

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78. Tres, de la Ley 37 /1992, de 28 de diciembre del I.V.A. todas las cantidades que se perciban por razón de indemnización que constituyan contraprestaciones o compensación de las operaciones sujetas forman parte de la base imponible. No se incluyen en la base imponible aquellas indemnizaciones, que pudiéndose considerar como tales, como pudieran ser los intereses moratorios, que pueden integrarse dentro del concepto de indemnización, constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, esto es se deben incluir en la base imponible los intereses moratorios en cuanto conforman la contraprestación derivada de la operación crediticia” (FD Segundo).

Véase también la STS de 28 de marzo de 2012 (RC 1289/2008), FD Cuarto.

### **I.7.9.3 Prorrata especial.**

#### **Requisitos.**

STS de 5 de octubre de 2011 (RC 1985/2007).

“El problema fundamental sobre el que se construye el motivo esta referido a la aplicación o no de la prorrata especial regulada en el artículo 106 LIVA. Pues bien, sobre la operatividad de este mecanismo de deducción, no puede desconocerse, pese a lo dicho por la recurrente, que el artículo 101.Uno LIVA establece (al margen de la excepción del apartado Dos) dos formas de realizar las deducciones para aquellos sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de su actividad empresarial o profesional, o bien aplicando con independencia el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos, o bien, optando por la aplicación de la prorrata especial. Por tanto, es consustancial al régimen de prorrata especial el realizar actividades económicas en sectores diferenciados, entendiéndose por tales, aquellos que se definen en el artículo 9.1 c) a) LIVA, y que la sentencia recurrida transcribe.” (FD Cuarto).

STS de 30 de septiembre de 2011 (RC 1454/2006).

“En lo que se refiere a la aplicación de la regla de prorrata especial, y no a la de prorrata general, debemos señalar que la misma es una de las alternativas o posibilidades que el artículo 17.2 de la Directiva CEE concede a los Estados miembros para aplicar la regla de prorrata, siempre que el sujeto pasivo lleve una contabilidad analítica. De modo que sea posible separar los bienes y servicios íntegramente afectos a la actividad del sujeto pasivo que originen derecho a deducción, de los íntegramente afectos a actividades que no generen derecho a la deducción, y finalmente, los afectos conjunta o indistintamente a ambos tipos de actividades; todo ello de cara a poder deslindar aquellas cuotas de IVA soportado que serán íntegramente deducibles, de las que no podrán ser objeto de deducción, en ningún caso ni proporción, y finalmente, de las que podrán ser objeto de deducción pero sólo en parte, o proporcionalmente, de acuerdo con el cociente propio de la regla de prorrata general, antes analizado.

Pero la aplicación del régimen de prorrata especial requiere de una opción formal del sujeto pasivo, previa al inicio del ejercicio en que deba surtir efecto, lo que no se hizo por el sujeto pasivo en este caso; requiere también de la llevanza de una contabilidad analítica, como establece el artículo 17.2 de la Directiva CEE, y como de hecho se requiere por la propia lógica del régimen legal de la prorrata especial; finalmente, requiere que las cuotas deducibles en prorrata general excedan en un 20% de las que resultan por aplicación de la especial, lo que tampoco sucede en este caso. No se cumplen, pues, ninguno de los requisitos del artículo 103.Dos de la Ley 37/1992” (FD Cuarto).

Supuestos de aplicación.

STS de 5 de octubre de 2011 (RC 1985/2007).

“El problema fundamental sobre el que se construye el motivo esta referido a la aplicación o no de la prorrata especial regulada en el artículo 106 LIVA [...].

El Tribunal de instancia parte del hecho, no discutible en casación al no observarse arbitrariedad, error o irracionalidad, de que el proceso de reestructuración del Grupo Bancario se inicia en 1992, considerándose como esencial la presentación del mismo bajo una nueva denominación con signos distintivos nuevos, lo que no puede separarse de lo que constituye el núcleo esencial de su actividad mercantil, que no es otra que la actividad bancaria, ni que se ha lanzado una nueva actividad de aquella que constituye su fundamental objeto social. A partir de esta circunstancia, la conclusión a la que se llega en la sentencia de que la cesión de la marca no constituía una actividad independiente de aquella que constituye el objeto social del grupo bancario, y que por el contrario se trata de una actividad accesoria coadyuvante a la fundamental actividad bancaria, es adecuada, por lo que no es procedente la prorrata especial al no darse el presupuesto base para que pueda utilizarse.

Por eso no puede prosperar la alegación de que se ha aplicado indebidamente el mencionado art. 101, pues pese a lo dicho por la recurrente, no basta que todas las adquisiciones de bienes o servicios estén vinculados directamente con la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción (cesión de la marca Argentaria), sino que es preciso que las mismas pertenezcan a sectores diferenciados de actividad. Pero es que además, y esto también es un hecho probado, la recurrente antes y después

de la cesión de la marca la utilizó en el desarrollo de su actividad empresarial en las relaciones con su clientela, lo que impide la aplicación de la prorrata especial al incumplirse el requisito del apartado 1º del art. 106 pues la adquisición de bienes y servicios no se han utilizado exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción” (FD Cuarto).

El incumplimiento del plazo dentro del cual ha de optarse por la prorrata especial no puede determinar la pérdida del derecho a la deducción, si consta claramente la voluntad de ejercitarlo.

STS de 24 de febrero de 2011 (RC 2247/2006).

“[E]l hecho de no haber realizado la opción en el mes de noviembre del año anterior al en que se realizaron las adquisiciones de terrenos no puede conllevar la pérdida o radical disminución del derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos destinados a operaciones inmobiliarias sujetas. El incumplimiento del plazo dentro del cual ha de optarse por la prorrata especial no puede determinar la pérdida del derecho a la deducción si consta claramente la voluntad de ejercitarlo.

En el caso que nos ocupa, la opción por la prorrata especial debe entenderse ejercida por el mero hecho de haberse acogido a ella en la declaración correspondiente al periodo de liquidación en que se efectuaron las adquisiciones de los terrenos de cuya deducción se trata. Y con más razón si cabe cuando, como en este caso, se opta expresamente.

La presentación de una declaración-liquidación acogándose a la prorrata especial surte los mismos efectos que la opción presentada en el mes de noviembre del año anterior (especialmente si va acompañada de un documento de opción expresa), ya que sirve a la finalidad de control perseguida por la Administración, en cuanto permite conocer la intención del sujeto pasivo, que en el presente caso consta claramente.

La limitación temporal de la posibilidad de optar al mes de noviembre del ejercicio anterior supondría vaciar de contenido el derecho a la deducción, pues en ese momento pueden no ser previsibles las operaciones que van a realizarse.

Adviértase que en el caso que nos ocupa el plazo no viene impuesto por la Ley del impuesto, sino por su Reglamento. Y aunque indudablemente existe una habilitación al Reglamento para fijar los plazos, es claro que el desarrollo reglamentario no puede vaciar de contenido el derecho a la deducción concedido por la Ley, ni menos aún fijar como plazo para la opción el mes de noviembre del año anterior al que corresponde el devengo del IVA deducible y el correspondiente periodo de liquidación.

Obsérvese igualmente que la inexistencia de un “preaviso” en noviembre anterior no perjudica la función de control del impuesto, como prueba el hecho de que si la distorsión que provoca la prorrata general es de signo contrario (favorable al contribuyente) y de la suficiente entidad (exceso de deducción de más del 20 por 100), se obligue a aplicar la prorrata especial sin necesidad siquiera, en este caso, de informar de ello a la Hacienda pública cuando tal circunstancia se produce. De donde se deduce que cuando la distorsión es en perjuicio del derecho a la deducción --que constituye un elemento esencial del sistema de IVA, según la jurisprudencia--, y es de la suficiente

entidad (más del 88 por 100 en el caso que nos ocupa), debe permitirse la aplicación de la prorratea especial, pues de otra manera el derecho a la deducción se convertiría en ilusorio.” (FD Quinto 1).

#### **I.7.10 Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad.**

##### **No puede deducirse el Impuesto soportado en la adquisición de un inmueble no afecto a la actividad.**

STS de 4 de junio de 2012 (RC 3962/2009).

“La doctrina transcrita no deja lugar a dudas sobre la procedencia de la deducción del impuesto sobre el valor añadido por quien todavía no tiene la condición de sujeto pasivo y no ha iniciado la actividad, pero alberga la intención de llevarla a cabo en un momento posterior.

La entidad recurrente, tanto a lo largo del presente recurso, como ya lo hiciera ante la Sala de instancia, insiste de manera reiterada en que esa era su intención, tal y como se puso de manifiesto con la declaración del alta en la actividad. Sin embargo, debemos puntualizar que parece olvidar la necesidad de que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y al régimen jurídico español contenido en el artículo 111.uno de la Ley 37/1992, antes reproducido, y en el 27 del Reglamento de desarrollo, esa intención venga corroborada por elementos o datos objetivos que la evidencien. En otras palabras, no basta con la mera intención, que forma parte de la esfera interna volitiva del individuo, sino que el designio debe explicitarse a través de elementos externos que ratifiquen lo que, hasta ese momento, no puede ser conocido o sabido por terceros.

Es aquí donde la entidad no aportó, ni ante la Administración tributaria ni ante la Sala de instancia, evidencias que objetivaran la decisión interna que dijo haber tomado. Es este el motivo que llevó a la desestimación del recurso contencioso administrativo.

Se ha de tener presente que la cuestión de si un sujeto pasivo actúa como tal es una cuestión de hecho que debe apreciarse considerando todas las circunstancias del caso, como la naturaleza del bien de que se trate y el periodo transcurrido entre su adquisición y su utilización para las actividades económicas de dicho sujeto pasivo. Asimismo, debe comprobarse si se han llevado a cabo gestiones dirigidas a obtener las autorizaciones precisas para el uso profesional del bien [vid. sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (asunto C-415/98, apartado 58), y 22 de marzo de 2012, Klub (asunto C-153/11, apartado 41)].

Por ello, no cabe olvidar que desde la compra de la parcela en el año 2001 hasta la puesta de manifiesto del expediente del procedimiento tributario mediante diligencia de 24 de mayo de 2004 la recurrente no realizó acto alguno que pusiera de manifiesto la objetivación de esa decisión. La simple declaración formal de alta o la posterior venta del solar el 21 de febrero de 2006 por un importe de 6.000.000 de euros, como reconoce la entidad en su escrito de interposición como hechos incontrovertidos, no constituyen per se elementos externos que demuestre la intención, o la realización, de actividades sujetas al impuesto. Es decir, pese a que transcurrieron más de cinco años, no constan actos que supongan o demuestren que los terrenos estuvieron afectos actividad alguna

objeto del impuestos sobre el valor añadido. En contestación a la afirmación que «Sierra Blanca» hace en su escrito de interposición acerca de la compraventa posterior al procedimiento de inspección, sólo cabe decir que la simple adquisición de un inmueble y su posterior transmisión transcurridos unos años no pone de manifiesto actividad alguna. Se trata de un acto aislado y no de una actividad económica, como pretende acreditar” (FD Segundo).

## **I.8 Devoluciones.**

### **I.8.1 Supuestos generales.**

**Está legitimado para solicitar la devolución del Impuesto indebidamente soportado el sujeto pasivo que ha repercutido tales cuotas.**

STS de 20 de julio de 2012 (RCUD 138/2009).

“A tenor de lo expuesto, podemos concluir, en sintonía con el voto Particular de la sentencia recurrida, lo que sigue:

1. Legitimado para instar la rectificación de declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones, lo es todo aquel que las formuló.
2. Titulares del derecho a la devolución lo son los sujetos pasivos o responsables y todos los obligados tributarios. Y por ser titulares de tal derecho, tienen acción para exigirlo.
3. En los casos de repercusión obligatoria de cuotas, la devolución puede ser solicitada por quien repercutió, que está, por tanto, legitimado para instar dicha devolución. Ahora bien, como regla general, la efectiva devolución --esto es, el abono de lo excesivamente ingresado--, se realizará a quien repercutió, que habrá de resarcir a quien soportó la repercusión de la cuota; pero existe una regla específica respecto del IVA, cual es, que en las condiciones señaladas por el artículo 9.2, las cuotas repercutidas serán devueltas -directamente-- a quien soportó la repercusión” (FD Séptimo).

Indisponibilidad del crédito tributario. Legitimación para interponer reclamaciones o recursos relativos a devoluciones en supuestos de cesión de créditos.

STS de 21 de septiembre de 2011 (RC 1965/2007).

“Pues bien, la cuestión planteada, relativa a la intervención de la recurrente en el recurso de reposición debe ser resuelta en sentido desestimatorio, ya que el art. 36 de la Ley General Tributaria, Ley 230/1963, dispone que la posición del sujeto pasivo y de los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por pactos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Esta regulación sobre la indisponibilidad del crédito tributario a que hace referencia el precepto de referencia deja bien a las claras para todos los que intervienen en la relación

jurídico-tributaria que los actos que formalicen con otras personas para nada pueden afectar a la Administración y, por tanto, ésta debe en todo caso atender exclusivamente a los elementos que configuran el tributo, tanto en su aspecto subjetivo, como objetivo, sin que haya de tener en cuenta, las variaciones que se hayan producido en esos elementos como consecuencia de los pactos celebrados por los contribuyentes con terceras personas.

Esta Sala, en su sentencia de 11 de julio de 2011 señaló que “Se trata, por lo demás, de una secuela obligada de la naturaleza de la obligación tributaria como obligación "ex lege", no pudiendo ser modificado el contenido y el régimen jurídico que la propia ley le ha asignado por actuaciones de los particulares, ni tampoco de la propia Administración, que a este respecto queda tan vinculada como los sujetos pasivos a las prescripciones legales. El precepto distingue dos órdenes de consecuencias que podrían tener los actos o convenios a que en él se aluden. Se reconocen plenamente en la relación entre los particulares, adquiriendo entre ellos la fuerza de ley propia de toda convención. En cambio, la Administración tributaria deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea el sujeto del mismo de acuerdo con el contenido prefijado por ésta, sin que se pueda, en ningún caso, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido la obligación por acuerdo o pacto con él. Este tercero permanece totalmente ignorado en la aplicación y el desarrollo del tributo, confirmando en la jurisdicción civil las posibles controversias del pacto o convenio”.

Esta doctrina, referida a la transmisión de la obligación tributaria, es perfectamente aplicable a los supuestos de cesión de créditos tributarios, como ha ocurrido en el caso presente. La Administración sólo permitirá que los procedimientos que se tramiten en reclamación del mismo sólo se entiendan con el que aparece como su titular en virtud de la regulación del propio tributo. Los cesionarios no tienen intervención en estos procedimientos, de tal forma que si, como ocurre en el presente caso, la devolución de las deducciones solicitadas por el cedente no prospera, el cesionario sólo tendrá la acción civil correspondiente contra el cedente por el importe de lo abonado como contraprestación por la cesión” (FD Tercero).

## **I.8.2 Devolución a no establecidos.**

**La ausencia del requisito de resolución expresa por la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la solicitud de inclusión en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos no prejuzga el resultado de la correspondiente declaración-liquidación, al existir la posibilidad de compensar el saldo a devolver solicitado con los de otras declaraciones-liquidaciones posteriores.**

STS de 26 de marzo de 2012 (RC 1408/2009).

“[A] falta de resolución expresa por la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la solicitud de inclusión formulada el 19 de enero de 2004 en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos, esto es, de la que fue presentada en el plazo previsto en el último inciso del artículo 30.3 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido de 1992 («[l]as solicitudes de inclusión o de baja en el citado Registro deberán presentarse en el mes de enero del año en que deba surtir efectos»), impide entenderla inscrita en dicho registro cuando presentó la declaración-liquidación por el

impuesto sobre el valor añadido correspondiente al mes de enero de 2004, el 19 de febrero de 2004 (folio 7 del expediente administrativo), y, al no estarlo, no podía ejercitar el derecho a la devolución que pidió al amparo del artículo 116 de la Ley 37/1992, puesto que lo hizo en el modelo 332, «I.V.A. Exportadores y otros operadores económicos». No modifica esta conclusión la solicitud de alta en el precitado registro formalizada por «Spare» el 14 de julio de 2004, pues también debía entenderse desestimada por silencio.

Que «Spare» no tuviera derecho a la devolución solicitada en la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero de 2004, por incumplimiento de uno de los requisitos previstos para reconocérsela, no prejuzga el resultado de dicha declaración-liquidación, puesto que podría compensar con otras posteriores el saldo solicitado a devolver, sin perjuicio, como es lógico, de la posibilidad de comprobación e investigación de lo declarado por parte de la Administración tributaria” (FD Cuarto).

## **I.9 Regímenes especiales.**

### **I.9.1 Agricultura, ganadería y pesca.**

**El porcentaje de compensación previsto en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca que ha de aplicarse al sujeto pasivo es el del 4,5%.**

STS de 22 de junio de 2011 (RC 4819/2007).

“La solución de la controversia exige precisar cual es el momento en que se produce la entrega del producto natural propiedad de los agricultores, cuando estos son entregados a una cooperativa para su venta, cuestión que a su vez depende de la previa determinación de qué es lo entregado.

A tales efectos, y cuando de productos del campo se trata, es imprescindible precisar cual es el objeto social de la cooperativa recurrente. A tal efecto el artículo tercero de los Estatutos Sociales establece que este objeto es: "la molturación de las aceitunas producidas en las explotaciones agrícolas de los socios, almacenamiento y venta de los aceites, tanto a granel, como envasado, industrialización de los subproductos y su posterior comercialización."

Es, por tanto, evidente que el objeto social no es la comercialización "de productos naturales obtenidos de las explotaciones" (de los cooperativistas), sino su molturación, almacenamiento y venta de los aceites.

De este planteamiento se infiere que el régimen jurídico de las entregas hechas por los agricultores a las cooperativas, es el que rige cuando tiene lugar la entrega a la cooperativa de los productos naturales” (FD Tercero).

### **I.9.2 Agencias de viaje.**

Determinación de la base imponible: el margen bruto debe calcularse a partir del precio de venta al público sin IVA, menos el coste directo.

STS de 10 de mayo de 2012 (RC 2702/2008).

“Según este régimen especial, la base imponible corresponde al margen bruto obtenido en la operación, y el IVA devengado en una operación realizada por la agencia de viajes se obtiene aplicando el tipo general (16%) al margen bruto, definido por el art. 145 de la LIVA como la diferencia entre el precio cobrado al cliente, sin IVA, y los costes directos, entre los que se incluyen el IVA, y, a diferencia del régimen general, sin deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes o servicios utilizados en beneficio del viajero que contrata la agencia. La cuota del IVA correspondiente a una operación en régimen especial será, por tanto, el importe resultante de aplicar el tipo general del tributo a la base imponible de dicha operación.

Así pues, el IVA devengado en cada una de las operaciones realizadas por la sociedad recurrente debe partir del precio de venta al público sin el IVA, a diferencia de lo pretendido en sus declaraciones tributarias y en este recurso de casación, siendo incorrecto, en consecuencia, contabilizar el PVP con el IVA incluido. El margen bruto debe calcularse, como indica la normativa antedicha, a partir del PVP sin IVA, menos el coste directo. Lo contrario vendría a ser una incorrecta aplicación del régimen ordinario, dando como resultado una base imponible artificialmente reducida e inferior a la que corresponde según el art. 145 de la LIVA.

Llevado este cálculo legal a la práctica, resultaría que sobre un PVP 100, descontando el IVA y deducidos los costes directos por valor de 80, el margen bruto sería 20 (100-80), siendo el IVA devengado en régimen especial el resultado de aplicar el 16% a 20 (1.6 x 20), 3,2, por lo que el precio que debe facturarse es 103,2.

Si se opta por la estimación de la base imponible y cuota de un ejercicio a partir del resultado obtenido en cada operación individual realizada, es decir, operación por operación (art. 146 de la LIVA), como así eligió la recurrente, procederá calcular el margen bruto que resulta de cada operación realizada, siempre que sea positivo, sumándose seguidamente todas las cuotas para obtener la cuota anual total. Lo que no debe obviarse es que sólo existe una base imponible, el margen bruto de la agencia, sin tener que ver con el sistema de determinación de operación por operación o el global (cálculo del conjunto de las operaciones realizadas en el ejercicio en cuestión).

Por todo lo expuesto, resulta patente que los cálculos realizados por la Sentencia de instancia para determinar la base imponible y la cuota del IVA especial de la recurrente en los ejercicios inspeccionados son correctos, confirmando con ello la actuación de la Agencia Tributaria” (FD Cuarto).

#### **I.10 Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura.**

**Todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad han de ser objeto de facturación.**

STS de 10 de diciembre de 2012 (RC 1915/2011).

“Considerar, a la vista de lo expuesto, como hace la Sala de instancia en el primer fundamento de su sentencia, (i) que «se acordó remunerar al despacho de abogados con una cantidad metálica y la cesión de parte de los aprovechamientos», (ii) que «[p]or diversas vicisitudes, esta última contraprestación no se ha podido realizar hasta el año 2002» y (iii) que «[e]n el que por el prestador se emite factura por los servicios prestados en 1989, y se hace constar el recibo de unas cantidades a cuenta de lo que le era debido», no implica valorar de forma ilógica, irracional o arbitraria las facturas controvertidas y la documentación concordante con ellas, aun cuando las cantidades percibidas contra factura no fueran “a cuenta” sino “en pago” de lo que les era debido a los letrados, porque, con arreglo a los artículos 2.2 y 3.1 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales (BOE de 30 de diciembre), vigente cuando se expidieron las facturas controvertidas, debían ser objeto de facturación, con carácter general, la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad, incluyendo en la factura la descripción de la operación y de su contraprestación, y el artículo 7.12º de la Ley 37/1992 disponía la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de las entregas de dinero a título de contraprestación o pago” (FD Cuarto).

El reconocimiento de las dificultades que el cumplimiento de la normativa del Impuesto suponga para el sujeto pasivo no implica que la Administración deba autorizar la no facturación.

STS de 3 de julio de 2012 (RC 6218/2009).

“De los textos que hemos reproducido de la sentencia impugnada resulta una idea central que guía su fundamentación básica y que no es otra que la de que, reconociendo las dificultades que para la entidad recurrente supone el cumplimiento de la normativa del IVA en los supuestos afectados por la solicitud, no obstante compete a ella con exclusividad determinar, en función de los intereses públicos y particulares en juego, determinar si concede o no la autorización.

Este criterio sin duda es cierto, pero siempre que se matice que en una potestad que le otorga el artículo 4.1.ñ) del Reglamento de Facturación con la finalidad de "evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales", de modo que esta noción indeterminada habrá de ser uno de los elementos a ponderar a la hora de verificar un control jurisdiccional de la decisión administrativa que se adopte en cada caso, como por otra parte afirma con claridad la sentencia recurrida, aunque a continuación haga consumación de su razonamiento oponiendo simplemente que, aceptada la perturbación, no por eso la Administración queda obligada "automáticamente" a acceder a lo pedido. Siendo cierto este argumento, sin embargo el proceso obliga a fijar si, no obstante la constatación de la existencia de aquella, la entidad de la perturbación podría determinar la obligación administrativa de autorizar, al no peligrar el interés público en el ingreso del tributo afectado, en este caso el IVA.

La Agencia Tributaria razonó su acuerdo contrario a la autorización interesada en los siguientes términos:

"Considerando que las razones en base a las cuales la entidad manifiesta la imposibilidad de cumplir con los requisitos formales de facturación son, en esencia, los siguientes:

a) Desconocimiento de la identidad de las personas que acuden a las actividades o programas desarrollados por la misma.

b) Fijación de la base imponible en función del coste real de los servicios e imposibilidad de determinarlo con exactitud en el momento de la prestación de los servicios, debiendo esperar hasta el cierre de la contabilidad para efectuar una distribución de los gastos indirectos o generales entre los distintos programas y actividades en base a criterios razonables. Esta circunstancia obliga a que las facturas deban rectificarse posteriormente.

Considerando que el inconveniente expuesto en el apartado anterior puede soslayarse aplicando lo dispuesto en el artículo 6.7 del Reglamento de facturación mediante el cual la entidad, previa solicitud y autorización del Departamento de Gestión, puede rectificar facturas no siendo necesaria la identificación de las facturas rectificadas bastando la determinación del período al que se refieren.

Considerando que las autorizaciones acordadas por este Departamento para no facturar se han referido, en todo caso, a las operaciones realizadas para quienes no actúan como empresarios o profesionales por sujetos pasivos que no cuentan con una infraestructura administrativa suficiente para asumir el cumplimiento de las obligaciones generales exigidas por la normativa en materia de facturación, originando graves perturbaciones en el normal desarrollo de la actividad.

Considerando que la correcta gestión de los tributos exige que la Administración de la Hacienda Pública disponga de información suficiente en relación con las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales".

Queda así constatado que no solamente se arbitran en su argumentación fórmulas que aliviarían la carga que el cumplimiento de la normativa general supondría para la entidad recurrente, sino que además aporta como argumento central el ciertamente razonable de que la práctica de la Administración Tributaria es la de dispensar de las exigencias de facturación ordinarias a los sujetos pasivos que por no contar con una infraestructura administrativa suficiente para asumir las obligaciones impuestas por aquella, se verían gravemente perturbados en su actividad sino se les concediese la dispensa.

La razonabilidad de este argumento se encuentra lógicamente en la excepcionalidad con la que ha de permitirse la salida del régimen de la norma general, que el ordenamiento considera el más adecuado para tutelar un debido control para proteger el interés público en la correcta exacción de los tributos.

Frente a ello, la parte esgrime el informe del perito procesal, sin duda expresivo de los problemas en cuanto al coste le puede suponer a la entidad recurrente el cumplimiento de las normas concernidas, pero en realidad su planteamiento se dirige a cuestionar el sistema en su conjunto, no siendo por eso viable aceptar que un determinado coste -en este caso sin duda importante, si aceptamos las afirmaciones periciales- ponga en

entredicho unas formas de control que el ordenamiento considera las idóneas y que, por otra parte, no excluyen opciones de abaratamiento y simplificación como los insinuados por el TEAC” (FD Quinto).

Las facturas deben incluir el devengo del impuesto, al ser un componente consustancial al propio tributo.

STS de 20 de marzo de 2012 (RC 6208/2008).

“Ciertamente es que entre los requisitos ineludibles que debe contener la factura, reflejados en el artículo 6.7 del Real Decreto, no se incluye el de la indicación del devengo del impuesto. Ello no significa, ni mucho menos, que no deba figurar; el devengo no es un mero requisito formal sino componente consustancial al propio tributo. Sin devengo, no sólo no resulta viable la factura, que a la postre no es más que la documentación del impuesto, sino el propio hecho imponible que se pretende acreditar. En definitiva, estamos hablando de un elemento de la obligación tributaria que no puede ser alterado o dejado en manos de los particulares, por interdicción del artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)” (FD Tercero).

## **I.11 Gestión.**

**La opción por la compensación manifestada en la declaración-liquidación del último período de liquidación no puede rectificarse en el resumen anual.**

STS de 26 de marzo de 2012 (RC 1408/2009).

“Esta Sala ha dicho que el contenido propio de la declaración-resumen anual del impuesto sobre el valor añadido debe ser congruente con el de las declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales, según los casos, pues en otro caso serían contradictorias y, por ende, rechazables [sentencia de 25 de noviembre de 2009 (casación 983/04, FJ 4º)]. De donde cabe colegir que no es posible cambiar la opción manifestada en la última declaración-liquidación del ejercicio 2003, la del mes de diciembre, por la reflejada en la declaración resumen anual del ejercicio 2003, y menos aún cuando, como en este caso, la fecha de presentación de la última declaración-liquidación del ejercicio (15 de julio de 2004) sea posterior a la del resumen anual (14 de julio de 2004)” (FD Tercero).

Administración competente para la exacción del Impuesto por las operaciones interiores de entregas de vehículos comercializados en España.

STS de 13 de abril de 2011 (RC 540/2009).

“La Diputación Foral de Álava, sin embargo, se acoge exclusivamente a la regla especial que dispone que "cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en

que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte", regla que es la que considera aplicable también la Junta Arbitral, y que le permite concluir que en un volumen muy importante, pero cuya cuantificación no puede realizar por carecer de datos, las entregas de los vehículos a Dial Spania y/o a los concesionarios se realizaban desde Araya (Álava), lugar en el cual se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, resultando indiferente que Rover España, S.A., contase o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien que hubiera subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, al ser claro que es dicha sociedad quien tenía el poder de disposición de los vehículos y quien tenía el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos.

No podemos compartir la interpretación que realiza la Junta Arbitral respecto al punto de conexión que considera aplicable.

Como, al principio, señalábamos, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuando una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

Con arreglo al art. 68 Uno las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio. La expedición o transporte a que hace referencia ese precepto es aquel que implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto.

Si, tratándose de bienes muebles corporales, éstos deben ser objeto de expedición o transporte fuera del ámbito territorial del Impuesto, para su puesta a disposición del adquirente, la entrega se entiende realizada en España cuando la expedición o transporte se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto.

Pues bien, habiendo incorporado estos mismos principios al Concierto, y como mantiene la Administración del Estado el inciso especial ha de interpretarse en el sentido de que se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco " cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", por lo que sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.

Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las cosas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo.

En definitiva, no procede efectuar una interpretación literal como la que propugna la Junta Arbitral, sino una interpretación lógica y sistemática como la que interesa a la Administración recurrente del punto de conexión.

En caso contrario, nos encontraríamos que, por la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días, la tributación por

razón del Valor Añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías, se podría atribuir íntegramente al País Vasco; sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido transformación de las mismas en el País Vasco, y sin que la labor de comercialización de esas mercancías haya tenido lugar en dicho territorio” (FD Noveno).

Administración competente para la devolución de las cantidades procedentes de cuotas soportadas en los tres primeros trimestres del ejercicio, y pendientes de compensación en el momento de producirse el cambio de domicilio de territorio común al territorio foral de Guipúzcoa.

STS de 30 de marzo de 2011 (RC 538/2009).

“Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.

[...]

En virtud de lo expuesto, incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó. Debe ser, pues, la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo pendiente del IVA en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa. La entidad mercantil puede formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, claro es, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada es conforme a Derecho. Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero esto no es mas que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir” (FD Tercero).

## **II.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.**

### **II.1 Transmisiones patrimoniales onerosas.**

## **II.1.1 Hecho imponible.**

### **Transmisión de un bien inmueble por un particular a un empresario que lo va a destinar a su actividad.**

STS de 16 de diciembre de 2011 (RCUD 5/2009).

**“[C]uando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la "realización de una transmisión" con la "intervención en una compraventa”” (FD Quinto).**

Véase también la STS de 15 de diciembre de 2011 (RCUD 19/2009), FD Quinto.

### **II.1.1.1 No sujeción. Relaciones con el IVA.**

#### **Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio anticipado de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero.**

STS de 14 de diciembre de 2012 (RC 1204/2010).

“El debate se centra en determinar el régimen tributario que corresponde por el ejercicio anticipado de una opción de compra sobre un inmueble en un contrato de arrendamiento financiero.

Pues bien, tal cuestión ha sido tratada y resuelta por esta Sala en la sentencia de 14 de julio de 2010 (casación 5415/05), por lo que para decidir este recurso de casación bastará con remitirnos a dicho precedente, reproduciendo la parte de su fundamentación jurídica relevante para el actual caso:

[...]

«TERCERO.- [...]

Cuando el artículo 20.Uno.22, de la Ley del IVA establece la excepción a la exención no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al ITPAJD. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues éste no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y, aunque en el caso presente, pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato -12 de mayo de 1993- regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción, este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes, pudieran anticipar la opción por su propia voluntad. A ello no se opone el que la Disposición transitoria octava de la Ley 43/1995 entendiera aplicable la legislación anterior a los arrendamientos financieros celebrados con anterioridad a su entrada en vigor, pues ello será en cuanto a la aplicación del régimen propio del Impuesto sobre Sociedades, respecto a los límites de

gastos y partidas deducibles que se introducen en el artículo 128 y que no se regulaban en la Ley 26/1988.

Por otra parte, no debe olvidarse que se está en presencia de operaciones realizadas entre empresarios, en que lo normal es la sujeción al IVA, y no al ITPAJD, de tal forma que el sistema de neutralidad, mediante la repercusión, se vería afectado a través de una interpretación extensiva de la exención, cuyo carácter restrictivo viene impuesto por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria» (FD Tercero).

Véase también la STS de 4 de junio de 2012 (RC 3725/2009), FD Segundo.

Entrega de bien inmueble efectuada en el ejercicio de una opción de compra no inherente a un contrato de arrendamiento financiero.

STS de 11 de junio de 2012 (RC 6955/2009).

El día 14 de junio de 1994 se otorgó escritura pública por la que el Banco Popular Hipotecario, S.A. cedía en régimen de arrendamiento financiero a la sociedad Control Presupuestario, S.L. determinado edificio por un período de diez años. Al mismo tiempo las partes pactaban un derecho de opción de compra a favor de la sociedad arrendataria, fijándose como valor residual de la finca la cantidad de 69.000.000 ptas.

El 19 de diciembre de 2001 se otorgó escritura pública por la que las entidades Banco Popular Hipotecario, S.A. y Getronics Grupo Control Presupuestario, que había absorbido a Control Presupuestario, S.L., acordaban la resolución del referido contrato de arrendamiento financiero y, una vez resuelto, el ejercicio de la opción de compra sobre el edificio, por lo que la primera entidad lo transmitía a la segunda por valor residual de 69.000.000 ptas., más el IVA correspondiente. Como consecuencia de la operación anterior, se presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, declarando una base imponible de 69.000.000 ptas., a la que se aplicaba el tipo impositivo del 0,5%, resultando una cantidad a ingresar de 345.000 ptas.

En el presente caso, entiende la Sala que “[l]a transmisión no se efectuó ni en ejercicio de una opción de compra, ni en ejercicio de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento. Lo primero por cuanto en la escritura de 19 de diciembre de 2001 se convienen dos cosas: la resolución (extinción) de un contrato mixto anterior y la celebración de un contrato puro de compraventa; es decir, la escritura no se otorga en ejecución de una opción vigente, sino que en ella se conviene, ex novo, una compraventa. Lo segundo porque es claro que si el contrato mixto, arrendamiento y opción a compra, quedaron resueltos, mal puede hablarse de opción de compra inherente a un contrato que ha sido resuelto (extinguido) por mutuo acuerdo de sus partes. Por todo ello el motivo debe ser estimado” (FD Cuarto).

## **II.1.2 Normas especiales**

### **II.1.2.1 Préstamos y negocios asimilados.**

**Formalización de un acuerdo de préstamo con garantía hipotecaria, en el que se refuerza dicha garantía con la cesión del derecho de cobro de los alquileres de un inmueble propiedad de la prestataria.**

STS de 20 de diciembre de 2012 (RC 1435/2011).

“El debate suscitado se circunscribe a determinar si en el presente caso se ha devengado un hecho imponible diferente de los devengados por el otorgamiento de la escritura y del acuerdo de préstamo con garantía hipotecaria, cual es la constitución de un derecho real de anticresis.

[...]

Así, consta en la liquidación provisional dictada con fecha 10 de noviembre de 2003 por la Dirección General de Tributos que la misma se gira por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas), recogiendo de manera expresa que la misma se funda en, "Que de acuerdo con el artículo 7º B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados son transmisiones patrimoniales sujetas la constitución de derechos reales, como la anticresis, estableciendo el artículo 8º c) de la misma, que estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente aquél a cuyo favor se realice este acto".

Una vez fijado el hecho imponible, -insistimos constitución de un derecho real de anticresis-, la Dirección General de Tributos, a partir de la base imponible declarada 26.855.000 euros (importe del préstamo garantizado) le aplica el tipo de gravamen correspondiente a esta modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa que se fija en el artículo 11.1.b) de la Ley, en un 1 por 100, dando como resultado una cuota tributaria de 268.550 euros a la que suma los intereses de demora.

En atención a ello no se aprecia que la realidad sobre la que pretende fundamentar su recurso la parte recurrente se haya producido, pues ni el hecho imponible devengado se corresponde con el propio de la modalidad Actos Jurídicos Documentados contemplado en el invocado artículo 28 de la Ley -están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31-, ni el tipo de gravamen aplicado se corresponde con el que se grava esta modalidad impositiva.

En consecuencia, nos encontramos en el presente caso ante la necesidad de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley del impuesto, que rige para la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, pues de manera simultánea la Administración pretende sujetar a tributación con ocasión de la formalización de un acuerdo de préstamo con garantía hipotecaria, en el que se refuerza dicha garantía con la cesión del derecho de cobro de los alquileres de un inmueble propiedad de la prestataria, además de la constitución del préstamo, el establecimiento de un derecho real al que califica de anticresis, lo que carece de respaldo legal al preverse, en estos casos, la tributación con carácter exclusivo por el concepto préstamo.

Por cuanto antecede el motivo se rechaza” (FFDD Segundo y Cuarto).

Constitución de fianza no simultánea a la constitución de un préstamo.

STS de 11 de noviembre de 2011 (RCIL 74/2010).

“El préstamo hipotecario fue concedido por el Banco Santander en el año 2005; la Caja General de Ahorros de Canarias se subrogó en la posición de acreedora en escritura de 13 de julio de 2007 (número de protocolo 3696). La fianza no se constituyó simultáneamente con el préstamo hipotecario sino en un momento posterior, con ocasión de la ampliación del mismo plasmada en la escritura pública de 13 de julio de 2007 (número de protocolo 3697). Del tenor literal de la escritura de ampliación del préstamo hipotecario se desprende que lo que se pacta entre las partes es aumentar el capital del préstamo inicial, deduciéndose igualmente de ella que el fiador responde no solo por lo que respecta a la parte del capital ampliado sino por el préstamo total. En consecuencia, al tratarse de una fianza constituida con posterioridad al otorgamiento del préstamo hipotecario, y no habiendo acreditado la Caja General de Ahorros de Canarias que estuviera prevista tal constitución en dicho otorgamiento, debió quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Para que haya un solo acto liquidable es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente (sentencia de 2 de diciembre de 1971). Se admite que la garantía se preste con posterioridad si la preveía el título constitutivo del préstamo (sentencia de 30 de noviembre de 1977).

Por otra parte, en el caso que nos ocupa, al igual que en el supuesto resuelto por la sentencia de 10 de diciembre de 2009, el afianzamiento ha sido otorgado por un particular, que no consta que actuara en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, a favor de una entidad financiera que, como acreedor afianzado, era el sujeto pasivo obligado al pago del ITP a título de contribuyente (artículo 8.e), no el constituyente de la fianza.

Cuando la fianza no simultánea a la constitución del préstamo la constituya una persona física que no es empresario o profesional en desarrollo de su actividad, la operación quedará gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1 b) del Texto Refundido de la Ley del ITP.

La cuestión radica en concretar si la fianza presentada se realizó a título particular o en su calidad de empresario y en desarrollo de su actividad, lo que determinaría la sujeción al ITP.

El artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley 1/1993 refiere la no sujeción al ITP al supuesto de que la constitución de fianzas sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sin tener en consideración quién sea el sujeto pasivo del tributo” (FD Sexto).

### **II.1.2.2 Concesiones administrativas y negocios asimilados**

**Cuantificación de la base imponible en las concesiones administrativas. No se debe atender al presupuesto de ejecución de la obra, sino al valor neto contable del**

**activo en el momento de la reversión, más los gastos previstos para ejecutar la reversión.**

STS de 9 de febrero de 2012 (RC 4075/2008).

“[L]a base imponible del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a fijar en la constitución de la concesión administrativa del uso del subsuelo público para la construcción y posterior explotación del aparcamiento subterráneo ya descrito, es la resultante de aplicar la letra b) del artículo 13.3 del Texto Refundido del ITPAJD, es decir la resultante de capitalizar al 10% el canon anual de explotación -8.149,72 euros- esto es 81.497,24 euros, que por otra parte es la que se refleja tanto en la autoliquidación como en la liquidación tributaria dictada por la Administración.

[...] Resta que nos pronunciemos sobre otra magnitud que conforma, según la sentencia de instancia -confirmando así el criterio sostenido por la Administración Tributaria- la base imponible del impuesto que estamos analizando. Nos estamos refiriendo a la que se deriva de la aplicación del apartado c) del artículo 13.3 del Texto Refundido del ITPAJD que contempla cómo se ha de computar el valor del Fondo de Reversión, cuando, como es el caso, el concesionario está obligado a revertir a la Administración todas las instalaciones objeto de la concesión una vez extinguida la misma y que obligatoriamente se ha de constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre o norma que le sustituya.

[...]

Esta cuestión ha sido ya resuelta por esta Sala y Sección en numerosos pronunciamientos. Así, por citar el más cercano en el tiempo, en la Sentencia de 17 de marzo de 2011 (recurso de casación número 303/2009) en la que se reproduce otra de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 63/2006).

En estas sentencias indicábamos que el problema surge a la hora de interpretar la regla c) del artículo 13.3 del Texto Refundido de 1993, según la cual si el concesionario está obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computa el valor del Fondo de Reversión que aquel deba constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre o norma que lo sustituya, puesto que el importe real del Fondo no se va a conocer hasta que se produzca la reversión de los activos mientras que el impuesto se liquida al inicio del período concesional.

Es por eso que las sentencias citadas concluían que para averiguar lo que significa fondo de reversión y hallar su valor, la norma a la sazón vigente proporcionaba la referencia a la que debía acudir, esto es, el mencionado Real Decreto 1643/90, de 20 de diciembre, con arreglo al cual el fondo de reversión es económicamente "la reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión" (cuenta 144), a partir de lo cual razona la meritada sentencia que

“Como en las concesiones administrativas lo habitual es que el concesionario se obligue a revertir activos y estos activos deben amortizarse como cualquier otro elemento del

inmovilizado, habrá que averiguar el valor de ese activo una vez amortizado a lo largo de la vida de la concesión. Si queda pendiente de amortizar algo esa pérdida que se ocasiona en la concesionaria por la devolución a la Administración de los elementos del activo distribuida a lo largo de todo el periodo concesional es el fondo de reversión. En definitiva, lo esencial era averiguar el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable de los activos al momento de la reversión y no el valor a nuevo de las mismas, que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con lo que se resuelven las dudas interpretativas suscitadas con anterioridad, y que obliga a entender que la magnitud que debe tenerse en cuenta de ninguna manera puede identificarse con el valor de las obras.

Con independencia de lo anterior, y aunque no se comparta esta interpretación del primitivo art. 13.c) del Texto Refundido, hay que reconocer que el art. 8 de la Ley 62/2003 modificó la redacción, para aclarar la normativa existente, lo que obliga a declarar improcedente la interpretación sobre estimación del valor neto contable de los bienes al momento de la reversión sostenida por la Administración, por deber calcularse el mismo según las tablas de amortización aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas, y ello aunque la fecha a efectos de la nueva redacción sea posterior al hecho imponible” (FFDD Segundo y Tercero).

Véanse también las SSTS de 12 de marzo de 2012 (RCUD 479/2009), FD Quinto); de 22 de diciembre de 2012 (RCUD 465/2009), FD Segundo; de 17 de noviembre de 2011 (RC 3625/2008), FD Cuarto; de 15 de noviembre de 2011 (RC 890/2007), FD Segundo; de 11 de julio de 2011 (RCUD 186/2008), FD Quinto; de 7 de julio de 2011 (RC 1374/2009), FD Cuarto; de 9 de junio de 2011 (RC 1351/2009), FD Cuarto; de 2 de junio de 2011 (RC 304/2009), FD Cuarto; y de 24 de marzo de 2011 (RC 1419/2008), FD Cuarto.

Cuantificación de la base imponible en una concesión administrativa en cuyo pliego de bases se prevé el establecimiento de una indemnización con motivo de la entrega a la Administración, al final de la concesión, de los bienes afectos, así como de la obligación de mantener el buen funcionamiento de las infraestructuras a lo largo del período concesional.

STS de 23 de marzo de 2011 (RC 5993/2006).

“Ha de reconocerse que en los casos como el litigioso, en los que se señala que el concesionario está obligado a mantener en buen estado los bienes afectos al servicio y a reponerlos periódicamente en el caso de que fuera necesario, y además se establece cuando la concesión se extinga por el transcurso del plazo concesional una indemnización a cargo de la Administración por el valor residual de los activos que reviertan, la habilitación de un fondo de reversión parece innecesaria por cuanto la reversión no implica coste adicional alguno importante al concesionario que justifique la dotación.

Esta es la tesis que mantuvo el TEAC, y que ha de confirmarse, sin que pueda aducirse en contra que, como con la reversión determina unos gastos, el fondo de reversión debe

de constituirse obligatoriamente de forma periódica con los gastos estimados para llevar a cabo la reversión una vez deducidos de los mismos las indemnizaciones, ya que cuando se exige un adecuado nivel de conservación y mantenimiento, que garantice el buen funcionamiento de las instalaciones, y se elevan los costes de mantenimiento a gastos del ejercicio, cabe pensar que en el momento de la reversión los gastos necesarios para hacerla efectiva no sean significativos.

Por otra parte la exigencia de constitución de un fondo de reversión en cualquier caso carece de relevancia práctica, a efectos de la práctica de la autoliquidación por el concesionario en el momento de producirse el devengo del impuesto, al no existir criterio legal que permita realizar una estimación de los gastos necesarios para la reposición de los bienes en buen estado, y quedar la fijación del valor a expensas de lo que resulte en el momento de la extinción.

Además, ha de tenerse en cuenta que esta Sala, resolviendo supuestos de concesiones que incluían el deber de los concesionarios de revertir a la Administración bienes determinados, en sentencias de 10 de Junio y 17 de Diciembre de 2009 y 20 de Enero, 28 de Abril y 21 de Octubre de 2010, tuvo ocasión de pronunciarse sobre la interpretación del apartado c) del artículo 13.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que establecía que para determinar la base imponible habría de estarse al valor del Fondo de Reversión que el concesionario debía constituir en cumplimiento de la normativa contable, rechazando la posición de la Administración que identificaba valor de las instalaciones de la concesión en el momento de otorgarse la misma según el presupuesto que figuraba en el expediente con el valor del fondo de Reversión que debía constituir el concesionario, al declarar que no procedía la inclusión en la base imponible, como fondo de reversión, del importe del coste de las inversiones para explotar la concesión, al venir determinado por el valor neto contable estimado de los bienes al tiempo de la reversión, más los gastos necesarios para hacer efectiva la reversión, como aclaró, luego, la Ley 62/2003.

En el presente caso no cabe desconocer que la entidad presentó autoliquidación acogiéndose al canon periódico establecido, que era otra de las reglas previstas en el artículo 13.3, por lo que atribuyó un determinado valor a la concesión, siendo inviable compatibilizar las reglas b) y c) por las circunstancias que concurrían” (FD Cuarto).

Véanse también las SSTs de 10 de marzo de 2011 (RC 5338/2006), FD Cuarto; y de 10 de febrero de 2011 (RC 5998/2006), FD Cuarto.

Cuantificación de la base imponible en una concesión administrativa en función de una norma conocida, pero no promulgada. La normativa a aplicar era obligadamente la que regía a la fecha del devengo del impuesto, aunque el obligado tributario conociera la nueva norma que se iba a aplicar.

STS de 26 de mayo de 2011 (RC 4102/2006).

“Nuestra posición es conteste con la argumentada por la Sala de Instancia, aunque no por eso se nos oculta que, efectivamente, vistos con posterioridad los acontecimientos de innovación normativa producidos por la Orden de 1998, desde un punto de vista material la pretensión de la parte sujeto pasivo del impuesto se ofrecería en términos de indudable racionalidad, pero esta racionalidad encuentra en el ámbito jurídico un

formidable obstáculo en su camino de aceptación: la normativa a aplicar era obligadamente la que regía a la fecha del devengo y el "valor real" del canon de la concesión en aquel momento lo constituía el fijado en las reglas descritas por la Orden Ministerial de 1994, frente a cuya terminante circunstancia jurídica no cabe hacer valer con la eficacia pretendida por la parte que a la fecha de la autoliquidación ella era concedora del nuevo parámetro que se iba a introducir en octubre de 1998, con eficacia desde el primero de enero de 1999, por lo que concurriría el supuesto establecido en el citado artículo 13 del Real Decreto-Legislativo: "si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión...", supuesto que es preciso cohonestar con el hecho de que no puede darse el valor de hecho conocido y determinante de la aplicación del mismo a la mera expectativa, más o menos esperada, pero en ningún caso cierta, de que el titular de la pertinente potestad normativa vaya a tomar una decisión cuyo contenido alguien conoce -en este caso, al parecer, VODAFONE ESPAÑA, S.A.- pero cuyas circunstancias no ofrecían ni la objetividad ni la certeza de que efectivamente iba a ser una realidad que en todo caso era inexistente al tiempo del devengo" (FD Cuarto).

Cuantificación de la base imponible en las concesiones administrativas: capitalización simple o capitalización compuesta.

STS de 1 de diciembre de 2011 (RC 3733/2009).

“En el presente caso, El Mobiliario Urbano, S.L. debía satisfacer un canon periódico, razón por la cual la base imponible de la concesión administrativa otorgada por el Ayuntamiento de Barcelona debía determinarse aplicando las reglas expuestas en la transcrita letra b) del art. 13.3 del TRITPAJD. Como la duración de la concesión excedía de un año, debía capitalizarse al 10% la cantidad anual que dicha entidad debía abonar.

A este respecto, como el canon anual debía actualizarse en proporción a las variaciones del Índice de Precios al Consumo publicado por el Instituto Nacional de Estadística, es decir, se trataba de un canon variable, la cantidad a capitalizar debía corresponderse con el canon del primer año, equivalente en este caso a 1.410.000.000 ptas.

Según la recurrente, en la determinación de la base imponible de la concesión administrativa debía tenerse en cuenta el método de capitalización compuesta, pues, al ser la duración de aquélla superior a un año, «ha[bía] que contar [...] con el factor tiempo» (pág. 8). Sin embargo, el art. 13.3.b) del TRITPAJD en ningún momento toma en consideración el número de años de duración de la concesión administrativa para determinar la base imponible, razón por la cual esta Sala ha de rechazar la fórmula propuesta por la mercantil, pues la base imponible que resulte de la aplicación del precepto mencionado ha de ser la misma, independientemente de la duración de la concesión, sin que el tiempo constituya una variable en su cálculo.

Esta interpretación, además de resultar congruente con la redacción de los arts. 13.3.b) del TRITPAJD y 43.1.b) del RITPAJD, es acorde con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, en cuya Exposición de

Motivos, apartado VII, se destaca que «se cambia el cálculo del valor real de las concesiones en las que se haya señalado un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente, cuando la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizándose según el plazo de la concesión, al 10% la cantidad anual que satisfaga el concesionario, para evitar una capitalización simple como en la actualidad, ajustando la base a la verdadera realidad de estas concesiones» (FD Tercero).

### **II.1.2.3 Excesos de adjudicación.**

#### **Exceso de adjudicación resultante de la transmisión de cuotas en una comunidad de bienes. Sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.**

STS de 12 de diciembre de 2012 (RCUD 158/2011).

“La excepción prevista en el artículo 7.2 B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, requiere que se produzca, en el supuesto del artículo 1062 del Código Civil, la adjudicación a "uno”.

En el litigio que decidimos los hechos relevantes son los siguientes:

A) Se trata de 4 inmuebles sobre los que hay constituida una comunidad hereditaria integrada por cuatro hermanos, correspondiendo a cada uno de ellos una cuarta parte, en cada uno de los inmuebles.

B) El exceso controvertido se produce como consecuencia de la transmisión de su parte en la comunidad de dos hermanos a un tercero.

C) Por efecto de la operación descrita la comunidad no desaparece, sino que queda constituida por un hermano que ahora tiene 3/4 partes de la comunidad en todos los inmuebles, cuya contemplación unitaria no ha sido discutida, y, otro, al que corresponde 1/4 parte restante.

[...] Es claro que por la operación descrita no se produce la "adjudicación a uno” que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca.

A nuestro entender esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto, las que lo son de toda clase de "bienes y derechos" que integren el patrimonio.

Lo dicho comporta la estimación del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina y la anulación de la sentencia impugnada, pues es evidente que está en contradicción con las que se cita de contraste, cuyos razonamientos, según lo expuesto, se ajustan a derecho” (FFDD Cuarto y Quinto).

#### **II.1.2.4 Transmisiones de valores.**

##### **Transmisión de acciones a una entidad que ya era propietaria del 100% del capital social de la sociedad a la que adquirió aquéllas.**

STS de 29 de octubre de 2012 (RC 6325/2010).

“Se ha considerado una cuestión indiscutida que la entidad Internacional de Inmuebles e Inversiones S.A., que efectuó la ampliación capital, y la Compañía de Obras Castillejos, S.A., que recibió por la aportación de inmuebles las 932.000 acciones que más tarde fueron adquiridas por Ferrovial, eran dos sociedades pertenecientes íntegramente al Grupo Ferrovial.

La cuestión es si, con la redacción del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores vigente en el momento que nos ocupa, se podía exigir la tributación por transmisiones patrimoniales cuando las acciones fueran adquiridas por una sociedad que tenía una participación directa o indirecta mayoritaria en la transmitente. Debemos tener presente que una transmisión de acciones o participaciones puede dar lugar a la adquisición de la mayoría del capital social de una sociedad o bien a simples aumentos del control.

La redacción originaria establecía como uno de los supuestos de excepción a la exención a la tributación por transmisiones patrimoniales «[l]as transmisiones de valores que representen partes del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones u otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades. Tratándose de sociedades mercantiles se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100.».

Con esta redacción, anterior a la modificación llevada a cabo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre), la adquisición de porcentajes de participación igual o inferiores al cincuenta por ciento no daba lugar al devengo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. Sólo cuanto con la adquisición en cuestión, o con ésta y lo ya poseído con anterioridad, se superase el porcentaje indicado, se realizaba el hecho imponible. No ocurría lo mismo cuando, teniendo el control de una entidad, se ampliaba ese control o simplemente se adquirían la totalidad de las acciones de una sociedad. En tal caso no se realizaba el hecho imponible porque realmente no se "adquiría" el control, sencillamente, ya se tenía con anterioridad. Así se desprende de la interpretación que hemos mantenido en nuestra sentencia de 30 de abril de 2004 (casación 1406/99 FJ 4º), con ocasión de la determinación del cálculo de la base imponible.

Por este razón, con la modificación introducida por la Ley 36/2006, se incluye como presupuesto de hecho, no sólo la adquisición de valores que permitan el control de otra entidad cuyo activo esté integrado, al menos en un cincuenta por ciento, por bienes inmuebles radicados en España, sino también la adquisición de valores que permitan a

la sociedad, una vez obtenido el control, sucesivos aumentos de «la cuota de participación en ellas».

En el supuesto enjuiciado, resulta indiscutido que Ferrovial ya poseía sobre las sociedades tenedoras de los inmuebles una participación superior al cincuenta por ciento, por lo tanto, al tener un control previo, no se da el presupuesto de hecho que justificó la liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.

Todo lo hasta aquí expuesto nos conduce a la estimación del presente recurso de casación con anulación de la sentencia impugnada.

Ya en los términos del artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción y resolviendo el debate tal y como ha sido suscitado, por los motivos expuestos debemos acoger favorablemente el recurso contencioso-administrativo en la medida que «Ferrovial», cuando adquirió la acciones que dieron lugar a la tributación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, vía artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, ya tenía el control del patrimonio inmobiliario, al poseer, con anterioridad, una participación mayoritaria sobre la sociedad transmitente” (FD Cuarto).

Determinación de la base imponible en la adquisición de acciones que confieren el control de una sociedad cuyo activo está constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.

STS de 22 de diciembre de 2011 (RC 3225/2008).

“En el tercer motivo, la recurrente se muestra en desacuerdo con la determinación de la base imponible del ITPAJD, en la medida en que «a la hora de realizar la liquidación [...] por el concepto de ITP» debió atenderse «al valor de la sociedad objeto de la transmisión, no al valor de cada uno de los elementos integrantes de la sociedad» (pág. 8).

Esta cuestión ha sido ya resuelta, entre otras, en la Sentencia de esta Sala de 4 de junio de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 237/2005)”.

Por tanto, se desestima “también el tercer motivo casacional planteado por B.M.A. Vastgoedontwikkeling, B.V., pues la base imponible en la transmisión de las acciones de la sociedad Internacional de Inmuebles e Inversiones, S.A. se hallaba constituida por el valor total comprobado del Hotel Torrequebrada (3.037.137.181 ptas.)” (FD Sexto).

La base imponible está constituida por la parte proporcional del valor de los bienes de la sociedad cuyas acciones se adquieren.

STS de 26 de mayo de 2011 (RC 6263/2008).

“[L]a base imponible en la transmisión de las acciones de la sociedad Fida, S.A. debía estar constituida por el resultado de aplicar al valor total de los bienes inmuebles que integraban el activo de dicha entidad (1.171.309.123 ptas.) el porcentaje de participación social adquirido de D<sup>a</sup>. Teresa Otero Carreira por D. Modesto Álvarez Otero (3,84%)” (FD Cuarto).

Véase también la STS de 18 de octubre de 2011 (RC 153/2005), FD Quinto.

## **II.2 OPERACIONES SOCIETARIAS.**

### **II.2.1 Aspectos generales. Puntos de conexión.**

**Conflicto de competencias suscitado como consecuencia del pago por una empresa a la Generalidad de Cataluña del impuesto devengado con ocasión de una operación de aumento de capital. Punto de conexión. Domicilio fiscal de la entidad.**

STS de 13 de abril de 2011 (RC 1115/2006).

“Este motivo obliga a entrar en el significado del punto de conexión que establece el artículo 7 Dos b) de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias de 30 de Diciembre de 1996 (en adelante LCTCA).

Conforme a dicho precepto el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cedido corresponderá «a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de la entidad». Por su parte el artículo 11 establece «que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección».

[...]

De esta forma, el legislador identifica al domicilio fiscal con el domicilio social, y a su vez con la sede de la gestión administrativa y dirección efectiva, como dos conceptos conexos, pero que pueden no coincidir en la realidad, prevaleciendo en todo caso este último sobre la sede social.

El problema surge al determinar las características que tiene que reunir una sede social para que sea considerada el lugar donde efectivamente se centraliza la gestión y dirección de la sociedad al no establecerse unos criterios para identificar ese lugar, pero en modo alguno la interpretación de la normativa puede llevar a entender que, en el supuesto de que no concurren acumulativamente las actividades de gestión administrativa y dirección de negocios en el lugar en que se ubique el domicilio social, se otorgue libertad a la empresa a optar entre gestión y dirección efectiva al estar concebidos como un concepto unitario. Por tanto, la disyuntiva final que sienta el precepto hay que entenderla dentro de su contexto, del que se deduce que la contraposición se establece entre dos vocablos y no entre dos conceptos.

Procede, pues, desestimar también este motivo” (FD Séptimo).

### **II.2.2 Hecho imponible.**

**Comunidad de bienes que adquiere un solar con la finalidad de construir en él unas viviendas para adjudicar a los comuneros. Sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: art. 22.4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.**

STS de 11 de diciembre de 2012 (RCUD 171/2010).

“La cuestión fundamental que se suscita en el presente recurso es la relativa a si la Comunidad de Propietarios mencionada, está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como operación societaria, teniendo en cuenta que el artículo 22.4º del Texto Refundido del Impuesto 1/1993, de 24 de septiembre, equipara a las sociedades sujetas a los efectos de este impuesto a "La Comunidad de Bienes constituida por actos intervivos, que realice actividades empresariales". Se trata de una comunidad de bienes que tiene por objeto, en síntesis, la adquisición de un solar en proindiviso con la finalidad de construir en él unas viviendas para adjudicar a los comuneros.

El Tribunal de instancia basó su fallo desestimatorio en los siguientes fundamentos:

[...]

«"SÉPTIMO.- [...] "la forma de organización y actuación de las citadas comunidades de bienes así como el análisis de la finalidad que las mismas persiguen no permiten afirmar, de manera concluyente, que realicen una actividad empresarial en sentido estricto, pues no disponen de modo general de una organización interna propia, ya que contratan, como en el supuesto aquí contemplado, con una entidad gestora profesional que se encargara de llevar a cabo, en nombre de todos y cada uno de los comuneros, todas las actividades precisas para posibilitar y facilitar la gestión del proyecto inmobiliario que constituye su objeto, de la misma manera que no buscan la finalidad de intervenir en el mercado, pues los destinatarios de sus operaciones no son terceras personas, sino exclusivamente los propios comuneros, que reciben sus viviendas por adjudicación al disolverse la comunidad, careciendo de animo de lucro, al realizarse la adjudicación por el importe del coste de construcción sin obtención de beneficio alguno, todo lo cual debe llevar a la conclusión de que, por no realizar actividad empresarial en sentido propio, no deben quedar sujetas al gravamen de Operaciones Societarias las referidas comunidades de bienes de autopromoción”.

[...]

La sentencia de contraste parte de una distinción fundamental "entre una comunidad de promotores, en la que varias personas adquieren un solar, construyen sobre él y proceden, después, a vender los diferentes pisos o locales, y una comunidad de autopromotores, en la que los propietarios edifican para sí”.

Y añade que, "En el primer caso no se cuestiona que exista actividad económica, pero sí en el segundo, al faltar la finalidad de intervención en la producción y distribución de bienes y servicios”.

Ahora bien, concluye que "Sin embargo, distinguir entre comunidades de promotores y de autopromotores plantea el problema de determinar cuál es la finalidad de los que construyen, cuestión que en la práctica no es siempre fácil de dilucidar".

Después de examinar las circunstancias concurrentes en el caso que se le somete concluye que "Todas estas circunstancias obligan a entender que la comunidad controvertida no era propiamente una comunidad de autopromotores sino de promotores constituida con la intención de realizar una actividad empresarial, por lo que debe quedar sujeta al gravamen e Operaciones Societarias como entendió la Administración Autonómica".

En la sentencia de contraste se enumeran las circunstancias que determinaron a esta Sala a considerar que en aquel caso existía actividad mercantil y, por tanto, se daba la sujeción al impuesto.

[...]

Las más sustanciales circunstancias de hecho expresadas también se dan en el presente caso, por lo que procede rechazar la inadmisibilidad opuesta por la parte recurrida. Es cierto que existen algunas diferencias puestas de manifiesto en el escrito de oposición, pero éstas no son trascendentes en la doctrina que se invoca en la sentencia de contraste, ya que la diferencia en las cuotas de las sociedades intervinientes, y el no darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, no son elementos decisivos a la hora de configurar la existencia de una actividad económica de edificación y promoción de viviendas.

Procede, en consecuencia, estimar el recurso, y entrando en el fondo del asunto declarar la nulidad del acto recurrido, y consiguiente conformidad a Derecho de la liquidación practicada" (FFDD Primero y Segundo).

### **II.2.3 Base imponible.**

#### **Aportación de créditos para reponer pérdidas sociales.**

STS de 6 de octubre de 2011 (RC 631/2008).

"[E]n relación con la determinación de la base imponible de la operación de ampliación de capital llevada a cabo por Bon Sosec, S.A., cabe señalar que las aportaciones efectuadas por los socios con el fin de reponer pérdidas sociales constituyen, según lo dispuesto en el art. 19.2 del TRITPAJD, una operación sujeta al mismo. La determinación de la base imponible de esta operación, a tenor de lo recogido en el art. 25.2 del TRITPAJD, se ha de fijar «en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación», sin que a estos efectos se establezca ninguna diferencia, según la naturaleza de las aportaciones.

A este tipo de operaciones se refiere la Sentencia de esta Sala de 20 de octubre de 2006 (rec. cas. núm. 6366/2001)".

Por tanto, la Sala desestima "el motivo casacional planteado por Bon Sosec, S.A., debiendo confirmarse que el valor real de los créditos aportados por la entidad financiera Banca

March, S.A. a la recurrente coincidía con su valor nominal, esto es, 3.171.760.630 ptas., equivalente a su valor neto, por no existir cargas ni gastos deducibles ni ninguna deuda que disminuyera el valor de la aportación efectuada” (FD Cuarto C)).

## **II.3 ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.**

### **II.3.1 Documentos notariales.**

#### **II.3.1.1 Supuestos de no sujeción.**

**Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias. Regímenes preexistentes de derechos relativos a la utilización de uno o más inmuebles. La escritura pública exigida para la adaptación de tales regímenes a las disposiciones de la Ley sí tienen por objeto cosa valuable.**

STS de 17 de mayo de 2012 (RCUD 475/2009).

“En el caso que nos ocupa los arts. 5 y 6 de la Ley 42/1998, regulan el contenido de la escritura pública y su inscripción registral, no cabe duda que estaríamos ante un supuesto que reuniría los requisitos exigidos para su sujeción al gravamen que nos ocupa; desde luego, a nuestro entender nos encontraríamos ante una escritura que tiene por objeto cantidad o cosa valuable, su objeto directo es la constitución del régimen de aprovechamiento por turno de determinados inmuebles de uso turístico, el otorgamiento de las escrituras y su inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, tanto se contemple desde una perspectiva objetiva, derecho real, como subjetiva, relaciones locativas de características especiales, procurando mayores garantías tanto del titular registral como de posibles terceros interesados, con un evidente contenido económico.

El problema, pues se traslada al período transitorio, esto es, respecto de los regímenes existentes. A decir de la sentencia de instancia, dado que no se produce la transformación de los derechos preexistentes, sino sólo y exclusivamente, dar publicidad a estos, carece de contenido económico directo, al constituir el objeto del acto la publicidad del referido régimen preexistente, publicidad que a decir de la Sala de instancia no es valuable.

Sin embargo, la Disposición Transitoria que comentamos, el objeto directo de la escritura no es dar publicidad al régimen preexistente, o no sólo es este, sino que como se desprende de los términos del apartado 1, la expresada escritura va a servir para adaptar los regímenes preexistentes a la nueva regulación que innova la expresada Ley 42/1998, "1. Los regímenes preexistentes de derechos relativos a la utilización de uno o más inmuebles, construidos o en construcción, durante un período determinado o determinable del año, cuya constitución conste de cualquier forma admitida en derecho deberán adaptarse, en el plazo de dos años, a las disposiciones de la presente Ley.

Si el régimen preexistente estuviera inscrito, se podrá solicitar del registrador el informe no vinculante a que se refiere el artículo 355 del Reglamento Hipotecario, sobre la forma en que ha de realizarse la adaptación.

Transcurridos los dos años, cualquier titular de un derecho, real o personal, relativo a la utilización de uno o más inmuebles durante un período determinado o determinable del año, podrá instar judicialmente la adaptación prevenida en la presente disposición".

La escritura pública está reflejando, como objeto directo, la adaptación al nuevo régimen del sistema preexistente, conforme a los dictados y contenido del artº 5, con un nítido contenido económico, y desde luego con una clara vocación de ofrecer mayores garantías a los interesados, pues la referencia que se hace a su inscripción registral a los solos efectos de su publicidad, no sólo abarca los efectos publicitarios derivados de la inscripción, sino su entronque con el principio esencial registral de la publicidad, que facilita la seguridad de las situaciones jurídicas de los inmuebles afectados, dando, indudablemente, mayor seguridad al comercio jurídico mediante el conocimiento que ofrece a dichos interesados procurando su mayor protección, en un sector que la realidad enseñó que no gozaba de la transparencia que demandaba la máxima seguridad jurídica en unas operaciones que afectaban a sectores tan sensible a la inseguridad como el turístico e inversiones extranjeras; y en este sentido, también la publicidad posee contenido valuable económicamente, puesto que aporta protección el tráfico jurídico y facilita el flujo económico, mediante la información que aporta a los interesados de los derechos que existen sobre la finca sobre la que se establece el régimen de aprovechamiento por turno y su situación jurídica, más aún cuando se trata de derechos de características tan singulares como los que a la postre pueden constituir el citado régimen" (FD Tercero).

### **II.3.1.2 Préstamos hipotecarios.**

**Sólo son incompatibles con el Impuesto los préstamos materializados en obligaciones o títulos análogos, pero no los préstamos hipotecarios otorgados en el ámbito de actividades empresariales o profesionales, que sí están sujetos y no exentos a la modalidad de actos jurídicos documentados.**

STS de 16 de julio de 2012 (RCUD 174/2010).

“Con respecto a la otra cuestión suscitada en este recurso, esto es, la exención del Impuesto en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados a los préstamos hipotecarios, frente a la doctrina sentada en la sentencia de contraste de esta Sala de 19 de abril de 1997, que es la única -no consta certificación ni copia simple de las otras- de las presentadas que guarda identidad con la que es objeto de este recurso, la reciente jurisprudencia (SS de 20 de enero de 2006 y 31 de octubre de 2006) ha superado el criterio establecido en la misma”, jurisprudencia en la que se declara que las escrituras públicas que contengan préstamos hipotecarios efectuados en el ámbito de una actividad empresarial o profesional, se hallan sujetas y no exentas de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Véanse también las SSTS de 13 de febrero de 2012 (RCUD 172/2009); y de 6 de febrero de 2012 (RCUD 499/2009).

Escritura de liberación de la responsabilidad hipotecaria que pesa sobre determinadas fincas. Sujeción a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

STS 16 de febrero de 2011 (RC 2540/2006).

“El precepto invocado como infringido es el artículos 31.2 del Texto Refundido del Impuesto T.P y A.J.D. establece: "Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuables, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en el artículo 13.cinco de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”.

Se establecen en el texto legal invocado, por tanto, como requisitos para la tributación por Actos Jurídicos Documentados: a).- que se trate de un documento notarial; b).- que contenga actos jurídicos evaluables económicamente e inscribibles en el Registro de la Propiedad; y c).- que no estén sujetos a las otras modalidades del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales ni al de Sucesiones y Donaciones.

De estos requisitos el único que el recurrente cuestiona es el referente al contenido económico de la operación gravada.

Es patente, sin embargo, el contenido económico que la operación tiene, pues las fincas inicialmente gravadas con la hipoteca quedan libres de este gravamen con la consiguiente repercusión económica que sobre las fincas liberadas tiene este hecho.

Es verdad, como dice el recurrente que no ha habido redistribución de la hipoteca que inicialmente afectaba a los bienes liberados. La desafectación efectuada por la liberalización llevada a cabo en la escritura de 19 de septiembre de 1997, supone una "concentración" de las hipotecas existentes en sólo una de las fincas, y esta "concentración" produjo el mismo efecto que la redistribución que el actor niega que haya tenido lugar" (FD Tercero).

### **II.3.1.3 Condiciones resolutorias explícitas.**

Sujeción de la condición resolutoria explícita con cláusula penal pactada en una compraventa documentada en escritura pública.

STS de 23 de abril de 2012 (RC 5017/2009).

“Para empezar debemos hacer constar que el precio de la compraventa de las parcelas ascendió a 45.075.907,83 euros (7.500 millones de pesetas), abonándose en el acto únicamente 300.506,05 euros (50 millones de pesetas), más el impuesto sobre el valor añadido al 16 por 100, y aplazándose el resto en cinco plazos, para completar el íntegro abono del precio en un total de seis pagos. Dicho lo cual, procede que transcribamos la parte

controvertida de la estipulación segunda del contrato de compraventa de inmuebles que se formalizó en escritura pública el 26 de marzo de 1999:

«En garantía del pago aplazado la parte compradora entregará a la vendedora un aval bancario por importe de [...] 11.268.976,96 euros, dicha entrega habrá de realizarse antes del 31 de diciembre de 1999, el vencimiento del aval habrá de ser el día 31 de julio de 2002. El mencionado aval habrá de ser bancario y a primer requerimiento.

En caso de que la parte compradora incumpliera su obligación de pago en cualquiera de los términos previstos, la parte vendedora podrá hacer efectivo el aval. En el supuesto de que, la parte compradora incumpliera su obligación de obtener el aval mencionado o aun cuando la parte vendedora hubiese percibido el importe del aval, quedase aun pendiente algún pago y la parte compradora incumpliera su obligación de hacer frente al mismo, parte vendedora podrá optar entre exigir su cumplimiento o dar por resuelta la presente compraventa haciendo suyas las cantidades que hasta entonces hubiera percibido de la parte compradora en concepto de indemnización».

Los términos transcritos desvelan inequívocamente la presencia de una condición resolutoria explícita en garantía del pago de la parte del precio de las fincas vendidas a la que se anuda una cláusula penal. En definitiva, es un pacto de *lex comisoriae* del artículo 1504 del Código Civil, que entraña una auténtica condición resolutoria potestativa a favor del vendedor, quien puede escoger entre la resolución o el cumplimiento del contrato y el pago del precio, precepto éste que complementa al artículo 1124 del mismo cuerpo legal cuando se trata, como en este caso, de la compraventa de inmuebles, y que constituye una garantía para el vendedor [véase la sentencia de la Sala de lo Civil de ese Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2006 (casación 3818/99, FJ 1º)], al que acompaña una cláusula penal.

Es indudable que la resolución de la compraventa de los inmuebles se recogió de forma expresa -por lo que resulta falaz el argumento de «Talgo» de que, pese a estar explicitada, no era otra cosa que la condición resolutoria implícita del artículo 1124 del Código Civil-, y tampoco es dudoso que operaba como una garantía para la vendedora del cobro de la parte del precio aplazada por las parcelas vendidas, puesto que podía ejercerla incluso cuando hubiera percibido el importe del aval -garantía que no cubría ni de lejos el total aplazado- si quedaba pendiente aún algún pago, acompañando a dicha condición resolutoria una cláusula penal, pues, en tal caso, la vendedora podía hacer suyas las cantidades hasta entonces percibidas en concepto de indemnización.

Avanzado en el análisis nos cumple examinar si dicha condición resolutoria explícita era inscribible en el Registro de la Propiedad, pues sólo si así fuera se produciría el hecho imponible delimitado por el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

El primer párrafo del artículo 11 de la Ley Hipotecaria dispone que la «expresión del aplazamiento del pago, conforme al artículo anterior, no surtirá efectos en perjuicio de tercero, a menos que se garantice aquél con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita. En ambos casos, si el precio aplazado se refiere a la transmisión de dos o más fincas, se determinará el correspondiente a cada una de ellas».

La única duda que suscita la aplicación del precepto legal transcrito es el cumplimiento de lo dispuesto en su último inciso, por cuanto, siendo indiscutible que el precio aplazado se

refería a la transmisión de dos o más fincas, en concreto tres parcelas, falta precisar si es posible considerar determinado «el correspondiente a cada una de ellas», a los efectos de decidir si era o no inscribible en el Registro de la Propiedad la condición resolutoria explícita pactada, que es lo aquí interesa, aun cuando no fuera inscrita.

[...]

Es verdad que la Dirección General de los Registros y del Notariado en la resolución de 20 de abril de 1989 apunta en la dirección que considera la Comunidad de Madrid, cuando en su fundamento de derecho segundo dice que el «artículo 11 de la Ley Hipotecaria exige la distribución del precio entre las fincas vendidas cuando el pago se aplaza y se garantiza mediante condición resolutoria explícita. La interdependencia y conexión causal entre la transmisión dominical a favor del comprador y la garantía estipulada en beneficio del vendedor, puede explicar que la no inscripción de ésta por falta de distribución del precio trascienda al tratamiento registral de aquélla, al objeto de impedir que por la fuerza de los pronunciamientos registrales pueda romperse el equilibrio negocial configurado mediante una hipotética nueva transmisión por el comprador que, inscrita, haría inoperante la garantía real acordada».

Pero no es menos cierto que en el fundamento de derecho quinto de la posterior resolución de 28 de febrero de 1994, la Dirección General de los Registros y del Notariado sostiene lo contrario al afirmar que el «cuarto de los defectos de la nota recurrida aprecia como tal la falta de distribución entre las fincas vendidas del precio que queda aplazado y a cuyo impago se liga la facultad resolutoria del contrato por la parte vendedora [...] El problema se centra en si tal pacto es inscribible, y en consecuencia oponible a terceros, sin distribuir o determinar cuál es la parte del precio pendiente del que ha de responder cada una de las fincas vendidas Y a este respecto la exigencia del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, como una manifestación del conocido como principio de determinación, consecuencia a su vez del de especialidad que la llevanza del Registro por fincas impone, no deja lugar a dudas sobre su necesidad. La seguridad del tráfico jurídico inmobiliario demanda que el tercero pueda saber si cada una de las concretas fincas vendidas está sujeta o no a la acción resolutoria por impago del precio, si posteriormente ha quedado total o parcialmente liberada de la misma por imputación al precio de que respondía de pagos parciales posteriores, o cuál sea la cantidad que presumiblemente le corresponderá percibir de aquella que, en caso de resolución, venga obligado a devolver el vendedor». Añade en el mismo fundamento que «[c]arece de toda base la argumentación de que las fincas vendidas forman en realidad una sola pues, de ser así, el problema podría haberse obviado con la agrupación previa de todas ellas de suerte que fuera la total y única finca transmitida la que, sin perjuicio de las secuelas de la existencia de cargas preferentes sobre alguna de las agrupadas, garantizase a través del pacto resolutorio el pago del precio aplazado».

Ahora bien, en este ámbito tributario de lo que se trata es de determinar si la inscripción en el Registro de la Propiedad de la condición resolutoria explícita pactada en el contrato que se analiza era jurídicamente viable, pues así es como debe entenderse el término «inscribible» que emplea el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Siendo las tres parcelas vendidas colindantes, formando parte todas de la misma Unidad de Ejecución, constando para cada una su superficie, resultando que el título de adquisición por «Talgo» era para las tres la certificación administrativa de compensación («El Cercado de

Aravaca-Valdecahonde”) y no reflejando las notas simples registrales de ninguna de ellas (obrantes en el expediente) afecciones urbanísticas diversas, consideramos que la inscripción de la condición resolutoria explícita pactada era jurídicamente viable, con el simple reparto en proporción a su superficie de la parte del precio aplazado entre las tres parcelas vendidas.

En fin, la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 28 de mayo de 2005, contrariamente a lo que sostiene «Talgo», no corrobora que la inscripción de la condición resolutoria, cuando concurren los requisitos del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, sea obligatoria para la inscripción del título del comprador.

La susodicha resolución describe en su fundamento de derecho primero que «[s]e presenta en el Registro escritura de compraventa de participaciones indivisas de dos fincas rústicas. Quedando parte del precio aplazado, se pacta condición resolutoria. La Registradora suspende la inscripción de la venta por no haberse distribuido el precio aplazado entre las dos participaciones que se venden. El Notario -que es el presentante- recurre aduciendo que la falta de distribución debe impedir la inscripción de la condición pero no impide la inscripción de la venta».

Es verdad que en su fundamento segundo dice que «[y]a antes de la introducción en la Ley Hipotecaria del artículo 19 bis, este Centro Directivo había declarado que la inscripción parcial de un documento tenía como presupuesto que el pacto o estipulación rechazados no afectaran a la esencialidad del contrato. En concreto, en materia de condición resolutoria explícita por incumplimiento de uno de los contratantes, se había afirmado que, teniendo en cuenta que en el Registro de la Propiedad español no se inscriben abstractamente las titularidades reales inmobiliarias, sino el completo hecho, acto o negocio que las causa, cualquiera que sea su clase, no puede desconocerse la unidad negocial tal como aparece configurada por los otorgantes, de modo que si se ha querido constituir una condición resolutoria explícita como garantía del cumplimiento de las obligaciones contractuales, no podrá inscribirse la transmisión y denegarse el acceso registral de la cautela resolutoria, por cuanto ello implicaría la alteración del equilibrio no pretendido y atribuir al negocio efectos distintos de los requeridos por los interesados». Pero no cabe soslayar que, en ese mismo fundamento de derecho segundo que «Talgo» no transcribe en su demanda, añade que, «[a]ctualmente, el artículo 19 bis de la Ley Hipotecaria parte en su párrafo segundo del presupuesto de que la inscripción registral parcial debe solicitarla el interesado, y es evidente que la única persona cuyo consentimiento permitía en el presente supuesto tal inscripción parcial es el vendedor, que es el garantizado por la condición resolutoria, sin que pueda bastar el consentimiento del presentante, aunque dicho presentante sea el Notario autorizante [...]».

Cumplíndose, por todo lo expuesto, los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para someter a gravamen la condición resolutoria explícita de la compraventa pactada, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo 1180/05, promovido por «Talgo» contra la resolución dictada el 29 de junio de 2005 por el Tribunal Económico-Administrativo Central y ratificar la conformidad a derecho de la liquidación tributaria que está en el origen de este pleito” (FD Sexto).

#### **II.3.1.4 Obra nueva y división horizontal.**

## **Determinación de la base imponible: ejecución material de la obra.**

STS de 9 de abril de 2012 (RCUD 95/2009).

**“Así pues, ante la evidente contradicción constatada, deberá primar la doctrina del Tribunal Supremo en lo concerniente a la correcta forma de valorar, a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible cuando el contenido de la escritura gravada es el de declaración de obra nueva, que considera que el valor real del coste de la obra al que se refiere el artículo 70 del Reglamento del ITP y IAJD, RD 828/1995, de 29 de mayo, no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, siendo improcedente determinarlo mediante la valoración del inmueble, por lo que no resulta correcto el método técnico en el que se basa la determinación del valor del inmueble de la sentencia cuestionada, que aplica indebidamente el RD 1020/1993, de 25 de junio, sobre normas técnicas de valoración catastral y la normativa de VPO, y fija la base imponible a partir del valor catastral del inmueble, que surge de un módulo básico de repercusión (MBR) al que se le aplica unos coeficientes referidos tanto al suelo como a la construcción, siendo contrario a Derecho tal procedimiento de fijación de la base imponible, razón por la que procede la estimación del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto.**

[...] Por lo que respecta a la solicitud de que se excluya de la base imponible del Impuesto gastos correspondientes a la redacción del proyecto, honorarios profesionales, gastos generales, beneficio empresarial, gastos de financiación y cualesquiera otros que son ajenos al propio concepto de coste, debe advertirse que la base imponible de la declaración de obra nueva venía constituida, en el antiguo Timbre del Estado, por el valor que a la obra nueva se señale en el documento, con exclusión del importe del solar y sin perjuicio de la comprobación reglamentaria (art. 9.4º TR de 3 de marzo de 1960). Posteriormente, el art. 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone: "La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare". Esta norma de determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva plantea indudables problemas interpretativos ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse, con lo que, cualquiera que sea la solución que se adopte, no estará exenta de críticas.

Nuestra Sentencia de 29 de mayo de 2009, resolviendo el recurso de casación en interés de ley 13/2008, señala al respecto que “Así las cosas, la doctrina, en su mayoría, se inclina por considerar, en la misma línea que la tesis sostenida en la sentencia recurrida, que el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento IAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Así entendido, nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva. Y el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que "la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se

entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material". El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución".

Igualmente aplicable a este supuesto son los razonamientos jurídicos de la Sentencia dictada por esta Sala en 17 de mayo de 1999 (RCUDE n 3005/1994) cuando establece:

“En realidad, la sentencia de instancia ha confundido el concepto de 'gasto' y el concepto de 'costo': cuando en el Fundamento de Derecho Primero de la citada Sentencia se entiende que el 'coste real y efectivo' de la obra se refiere al total que se abona por la misma, tal razonamiento hay que entenderlo equivalente al 'concepto económico de gasto', siendo, por el contrario, el 'concepto económico de coste' sensiblemente inferior, pues 'gasto' es lo que realmente se gasta o emplea para la construcción, mientras que 'coste' es simplemente el precio neto de la misma. Es decir, como apunta con acierto la parte recurrente, 'coste real y efectivo' es la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario, siendo el 'coste real y efectivo', el 'presupuesto de ejecución material, y no más. Por tanto, la base imponible del ICIO está constituida por el 'coste real y efectivo' de la construcción, instalación u obra, sin que puedan incluirse en aquélla los 'gastos generales', el 'beneficio industrial' ni los 'honorarios técnicos', ya de redacción del proyecto, ya de dirección de la obra”” (FFDD Tercero y Cuarto).

Declaración de obra nueva y división horizontal sometidos con independencia al concepto de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La exención reconocida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias resulta aplicable a la declaración de obra nueva, pero no a la división horizontal.

STS de 17 de marzo de 2011 (RC 5928/2006).

“Pues bien, la división horizontal se constituye, tal como señaló por la Sentencia de la Sala Primera de lo Civil de 21 de junio de 2002 "por el único propietario del edificio, o por los copropietarios, en negocio jurídico plurilateral, calificado como acto conjunto por la doctrina alemana (Gesamtakte), que, por ello, precisa el consentimiento de todos los copropietarios, en orden a la constitución del régimen en propiedad horizontal y en orden a la fijación de las cuotas de participación correspondientes a cada propietario". Así viene establecido por el artículo 5 de la Ley de Propiedad Horizontal de 21 de julio de 1960, en el que se legitima para llevar a cabo la división horizontal al propietario único del edificio o todos los copropietarios del mismo.

**Y como la escritura pública que contiene el acto de división horizontal reúne todos los requisitos indicados para la sujeción al mismo, es por lo que debe confirmarse el razonamiento de la sentencia de instancia.**

**No puede oponerse a ello que la exención de la declaración de obra nueva ha de extenderse a la división, por tratarse de dos actos distintos y constituir por ello dos hechos imponderables diferenciados que, aunque se produzcan simultáneamente y se recojan en un mismo documento, dan lugar a su gravamen por separado, a tenor del artículo anteriormente transcrito.**

**En efecto, la declaración de obra nueva tiene por objeto dejar constancia documental ante notario de la existencia de la misma a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad; en cambio, la división horizontal tiene su propia trascendencia sustantiva e hipotecaria en cuanto que, como reconoce la sentencia impugnada, es título constitutivo de la propiedad por partes, susceptibles de aprovechamiento independiente, determinado por exigencia del artículo 5 de la Ley de Propiedad Horizontal, para que puedan inscribirse como fincas diferenciadas” (FD Tercero).**

#### **II.3.1.5 Sujeto pasivo.**

**Indisponibilidad de la relación jurídico-tributaria. Cancelación de hipoteca como consecuencia de un convenio extrajudicial entre la sociedad deudora y las Administraciones Públicas acreedoras, en el cual también se pacta que estas últimas asumen el pago del impuesto derivado de la cancelación.**

STS de 16 de febrero de 2012 (RC 4939/2008).

“[L]a principal y básica cuestión que se plantea en este recurso viene referida a la crítica de la decisión de la Sala de instancia de dar validez a un convenio extrajudicial que convertía en sujetos pasivos del IAJD, modalidad Documentos Notariales, a las Administraciones Públicas acreedoras de la sociedad sobre unos inmuebles sobre los que se habían constituido sendas hipotecas, siendo la escritura pública objeto de tributación la que acordó la cancelación de dichas cargas sobre los bienes de la deudora.

[...]

Pues bien, del marco jurídico descrito se deduce que la escritura de cancelación de hipoteca era un documento público sujeto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad Documentos Notariales, resultando obligado a su pago el sujeto pasivo que era el beneficiario o interesado en su expedición, es decir, la sociedad que cancelaba la carga inmobiliaria, generándose a partir del hecho imponderable una relación jurídica entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria que, frente a lo que mantiene la sentencia de instancia, no pudo ser alterada por un convenio extrajudicial, toda vez que las relaciones jurídico tributarias en general y la condición de obligado tributario en particular no pueden ser objeto de pacto o alteración entre particulares, pues lo impide el principio de reserva de ley y las normas legales anteriormente expuestas.

En virtud de todo ello, no puede alterarse la condición del obligado tributario y asumir dicha condición un tercero no previsto por la norma tributaria, de forma que los convenios entre particulares sobre tal cuestión solo producirán efectos entre ellos mismos, pudiendo hacerlas valer en el ámbito civil, pero no frente a la Administración tributaria, que podrá exigir el pago del tributo tan solo a quien determina la norma legal” (FD Tercero).

### **II.3.1.6 Tipo impositivo.**

**Aplicación de un tipo incrementado para los supuestos en que la operación principal quede sujeta al IVA por renuncia a la exención, independientemente de que tal renuncia se produzca en escritura pública o en otro documento.**

STS de 11 de febrero de 2011 (RC 4233/2006).

“Tratándose en el caso de autos de una transmisión de un edificio de oficinas, instrumentada en escritura pública de 30 de mayo de 2000, el tipo aplicable en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados viene determinado en la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, pues la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas [...].

En ejercicio de la competencia asumida el artículo 3.Dos de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, establece los tipos de gravamen en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, diciendo que “con efectos desde el 1 de enero de 2000, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes: “a) Con carácter general, en las primeras copias de escrituras y actas notariales se aplicará el tipo del 0,5 por 100. b) En las primeras copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el artículo 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100”.

Aunque la dicción literal del precepto transcrito da a entender que sólo cabe aplicar el tipo incrementado si la renuncia a la exclusión del IVA viene recogida de manera expresa en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario de la escritura que documente la transmisión del bien inmueble, esta Sala, consecuente con la tesis que ha mantenido en las sentencias de que se ha hecho mención, considera que la renuncia a la exención del IVA no necesita de escritura pública; basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de condiciones para la misma, debiendo ser estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros. Ninguna norma exige que tales comunicaciones al transmitente y adquirente se realicen en documento público. Normalmente, la renuncia vendrá contenida en el propio documento notarial en el que se hace la transacción principal, pero ello no puede ser óbice para que el precepto pueda aplicarse también en aquéllos supuestos en que la renuncia venga recogida en otro documento independiente, sea o no notarial, pues otra interpretación sería desvirtuar la finalidad perseguida por la norma y un camino fácil para burlar la Ley.

Basta con que la renuncia a la exención del IVA conste de forma expresa en cualquier tipo de documento, bien sea en la escritura pública, bien en los documentos complementarios de la misma. Como bien dice la resolución de referencia del TEAC, de admitirse la tesis de la sentencia recurrida se llegaría al absurdo de gravar con el 0'5% de Actos Jurídicos Documentados las transmisiones exentas en las que no se haga constar la renuncia en la escritura pública, mientras que quienes así lo reflejen con la finalidad de evitar cualquier polémica, tributarían al tipo incrementado del 1'5%" (FD Cuarto).

Véanse también las SSTs de 31 de marzo de 2011 (RC 6452/2009), FD Cuarto.

## **II.4 BENEFICIOS FISCALES.**

### **II.4.1 Exenciones subjetivas.**

#### **II.4.1.1 Administraciones públicas.**

##### **II.4.1.1.1 Administración corporativa.**

**La exención del art. 45.1.A.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no puede extenderse a los colegios profesionales.**

STS de 21 de noviembre de 2011 (RCUD 352/2008).

“[l]a doctrina que contiene la sentencia combatida es la correcta a la luz de los más recientes pronunciamientos que sobre la materia ha emitido esta Sala.

Así, la doctrina en torno a la procedencia de la exención subjetiva prevista en el artículo 45.1.A) a) del RDL 1/1993, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ha sido establecida por esta Sala en Sentencia de 6 de octubre de 2008 (rec. de casación para la unificación de doctrina 8/2004), coincidiendo con la argumentación jurídica de la sentencia impugnada:

El precepto cuestionado establece que "gozarán de exención subjetiva: a) El Estado y las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, seguridad social, docentes o de fines científicos".

Pues bien, esta Sala, en sentencia de 15 de Diciembre de 2006, resolviendo el recurso de casación en interés de Ley nº 35/2005, interpuesto contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que había estimado el recurso contencioso-administrativo promovido por una Comunidad de Regantes, declarando procedente la exención subjetiva alegada, sentó la siguiente doctrina:

[...]

“QUINTO.- Con estos antecedentes se hace difícil sostener una interpretación amplia del concepto de Administración Institucional, máxime cuando de acuerdo con el art. 23

de la Ley General Tributaria de 1963, (art. 14 de la nueva Ley de 18 de Diciembre de 2003) las normas sobre exenciones no pueden interpretarse de modo extensivo.

Esto sentado, procede concluir que las Comunidades de Regantes [y por la misma razón los Colegios profesionales] no pueden ser calificadas como Administración Pública Institucional, al formar parte de la llamada Administración Corporativa, por lo que no les alcanza la exención subjetiva controvertida.

Además, una interpretación restringida, que reserve la exención subjetiva a los entes públicos de base fundacional, parece dotar de sentido a la mención que se hace más adelante en el art. 45.I.A.a), en virtud de lo cual se otorga exención a "sus establecimientos de beneficencia, cultura, seguridad social, docentes o de fines científicos..." (FD Tercero).

Véanse también las SSTS de 27 de febrero de 2012 (RCUD 184/2009), FD Tercero; de 12 de enero de 2012 (RCUD 77/2010); y de 28 de noviembre de 2011 (RCUD 351/2008, FD Quinto).

#### **II.4.1.2 Entidades sin ánimo de lucro/establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de previsión social, docentes o científicos.**

**Universidad privada. No se cumple el requisito referente a la gratuidad de los cargos, pues no basta con no percibir emolumentos, sino que la gratuidad debe confirmarse como elemento sustancial de su régimen jurídico y plasmarse en sus Estatutos.**

STS de 17 de marzo de 2011 (RC 4984/2006).

“[C]uando se exige que los cargos de patronos o representantes legales sean gratuitos, se establece una exigencia legal inexorable, lo que significa que dicha gratuidad debe conformar el régimen jurídico que rige la propia organización del ente, no basta con que los patronos o representantes no cobren, desempeñen su cargo de manera gratuita, tal y como al parecer sucede en este caso, sino que es preciso que esa gratuidad sea sustantiva, obligatoria, consustancial al régimen jurídico que lo conforma, no dependiente de las decisiones o voluntad de los órganos competentes, y dado que en la Universidad Privada sus Estatutos conforman y delimitan en última instancia su régimen jurídico, el no reconocimiento estatutario de la gratuidad, como sucede en este caso, que nada dice su Estatuto, por lo que nada impide la retribución de dichos cargos, ha de llevarnos a confirmar la sentencia de instancia por incumplimiento de los requisitos exigidos en el artº 45.I.A.b)” (FD Segundo).

#### **II.4.2 Exenciones objetivas.**

##### **II.4.2.1 Juntas de compensación.**

**Alcance de la exención prevista en el art. 45.1.B.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con la adjudicación de una parcela efectuada a favor de las recurrentes en el marco de un proyecto de compensación.**

STS de 26 de diciembre de 2012 (RCUD 262/2010).

“En primer lugar, es criterio jurisprudencial que en la actuación urbanística derivada del sistema de compensación existen tres tipos de operaciones: la primera de aportación por los particulares a la Junta de Compensación de los terrenos de su propiedad, la segunda consistente en la agregación, segregación y agrupación de aquéllos a los efectos de determinar cuales son los terrenos de cesión obligatoria al Ayuntamiento y configurar la estructura de la urbanización, y la tercera, una vez ejecutada la urbanización, la adjudicación a los propietarios de las parcelas resultantes. Y, de la dicción literal del precepto que establece la exención, el artículo 45.I B 7) del TRITP y AJD, no puede extraerse otra consecuencia que solo la primera y la tercera de esas operaciones, en cuanto entrañen transmisión de propiedad, están amparadas en la exención, quedando fuera de la misma la operación comprensiva de actos de agrupación, agregación o segregación, sin que en el ámbito tributario sea dada la utilización de la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito del hecho imponible y de las exenciones o bonificaciones (Cfr. STS de 12 de mayo de 2010 -rec de cas. 160/2005-y STS de 21 de octubre de 2010 -rec de cas. 70/2006).

En segundo término, en lo relativo al ITP y AJD, deben distinguirse dos supuestos, contemplados en la resolución del TEAR impugnada:

a) En el supuesto de incorporación a la Junta de Compensación sin transmisión de la propiedad de los terrenos (juntas que actúan como fiduciarias con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquéllas), no se realiza el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado en el artículo 7 del Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, puesto que los particulares "junteros" no transmiten la propiedad de los terrenos en favor de la Junta, sino que otorgan a ésta meras facultades fiduciarias, por lo que puede concluirse que estamos ante un supuesto de no sujeción. El mismo argumento resulta aplicable a las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios por parte de la Junta, en proporción a los terrenos aportados.

b) Por el contrario, si los propietarios aportan sus terrenos a la Junta transfiriendo la propiedad (juntas no fiduciarias), dicho negocio jurídico estará sujeto a tributación por la citada modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al igual que la ulterior transmisión por la Junta de la propiedad de las parcelas resultantes de la urbanización, a favor de los propietarios "junteros". No obstante, en este último supuesto debe destacarse la existencia de la exención tributaria recogida en el artículo 45.IB).7 "Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados, estando esta exención condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos".

En el presente caso la junta de compensación era "fiduciaria" y actuaba por tanto en sustitución de los propietarios, que no transmitieron la propiedad de sus terrenos, por lo que en la presente liquidación estamos ante un gravamen no por "transmisiones patrimoniales onerosas" sino exclusivamente documental, basado en el artículo 31.2 de

la Ley del ITPAJD (Texto Refundido aprobado por Real Decreto 1/1993, de 24 de septiembre), el cual sujeta a gravamen por cuota gradual o proporcional "Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley".

Por último, es cierto que el artículo 45 del TRITP y AJD, relativo a los beneficios fiscales, inicia el Título IV que tiene como epígrafe "Disposiciones Comunes", de manera que, en principio, es de aplicación a las tres modalidades del Impuesto, salvo que del texto legal se deduzca lo contrario. Ahora bien, del propio texto del art. 45.I.B.7 resulta que el beneficio fiscal está previsto únicamente para las "transmisiones"; y, al no tratarse de reales transmisiones, en el supuesto contemplado de compensación "fiduciaria", los correspondientes documentos notariales no se inserta en el presupuesto que configura el ámbito de la exención prevista en dicho precepto, y, en consecuencia resulta procedente la correspondiente liquidación por actos jurídicos documentados" (FD Cuarto).

#### **II.4.2.2 Transmisión de valores.**

##### **Adquisición de posición de control sobre una sociedad cuyo activo está constituido, al menos, en un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español. No exención.**

STS de 12 de mayo de 2011 (RC 2330/2008).

“De la simple lectura del precepto transcrito, así como del precepto citado de la Norma Foral, se deduce la exigencia de dos condiciones de cara al sometimiento al ITPAJD de una operación de compraventa de valores, a saber: a) que, como consecuencia de la transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total del patrimonio de la entidad o, al menos, una posición de control, entendiéndose por tal un porcentaje en el capital superior al 50%; y b) que se trate de valores representativos del capital de una entidad cuyo activo se halle constituido, al menos, en un 50% por inmuebles situados en territorio español. Así lo ha reconocido, además, esta Sala en Sentencias tales como la de 4 de junio de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 237/2005), FD Tercero, y de 30 de abril de 2004 (rec. cas. núm. 1406/1999), FD Cuarto.

Pues bien, como consecuencia de la transmisión, elevada a público el día 29 de noviembre de 2004, de 3.376.431 acciones de la mercantil Promoces, S.A., Caser adquirió el 94,78% de su capital social, asumiendo, por tanto, una posición de control sobre la misma, es decir, la situación de dominio social que exceptúa la exención prevista en el art. 108 de la LMV.

Pero, además, de la documentación que obra en el expediente administrativo resulta que el activo de Promoces, S.A. estaba constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español, como demuestra el balance de situación de la entidad elaborado a la fecha de otorgamiento de la escritura pública de 29 de noviembre de 2004. En particular, los bienes inmuebles propiedad de Promoces, S.A., que no tenía por objeto social exclusivo el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria, representaban el 78,93% de su activo cuando Caser adquirió sus acciones.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que se cumplían todos los requisitos exigidos legalmente para que la operación de compraventa quedara gravada por el ITPAJD y no procediera la rectificación de la autoliquidación presentada con fecha 5 de enero de 2005, como tampoco, por tanto, la devolución de los 525.775,99 euros ingresados junto a los correspondientes intereses de demora”. (FD Cuarto).

STS de 6 de octubre de 2011 (RC 1378/2009).

“Pues bien, como consecuencia de la transmisión formalizada en los dos contratos de 8 de enero de 1998, de 8.000 acciones de la mercantil Aquapark, S.A., Aspro Ocio, S.A. adquirió el 100% de su capital social, asumiendo, por tanto, una posición de control sobre la misma, es decir, la situación de dominio social que exceptúa la exención prevista en el art. 108 de la LMV.

El problema surge a la hora de determinar si el activo de Aquapark, S.A., que no tenía por objeto social exclusivo el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria, sino la explotación de un parque acuático, estaba constituido o no en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.

[...]

En el supuesto planteado, y de acuerdo con los datos que obran en el expediente administrativo, resulta que el activo de Aquapark, S.A. estaba compuesto en más de un 60%, concretamente en un 63,34%, por instalaciones de diversa índole, cuya calificación como bien mueble o bien inmueble es preciso analizar para entender cumplido el requisito de que, al menos, un 50% de aquél se hallaba constituido por bienes inmuebles situados en territorio español.

En este sentido, es preciso recordar que sobre la calificación jurídica de los bienes en el ámbito del ITPAJD, el art. 3 del TRITPAJD establece que «[p]ara la calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.

Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del Impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos».

De acuerdo con el precepto transcrito, y a la vista de la documentación que obra en el expediente administrativo, no cabe duda que las instalaciones objeto de discordia consistían básicamente en elementos móviles, fijados al suelo, con vocación de permanecer unidos al mismo, susceptibles de ser montados y desmontados y encaminados a satisfacer las necesidades de la explotación del parque acuático. Por tanto, merecían la consideración de bienes inmuebles, tal y como éstos aparecen definidos en el art. 3.2 del TRITPAJD.

[...]

Debe, por ello, estimarse el primer motivo de casación, habida cuenta que la adquisición del 100% de las acciones de Aquapark, S.A. cumplía los requisitos exigidos por el art. 108 de la LMV para quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sin perjuicio de que, de cara a la determinación de la base imponible de dicho impuesto, se tenga en cuenta, como bien denunció Aspro Ocio, S.A. en la vía económico-administrativa, que no todos los elementos integrados en la cuenta Instalaciones del activo del balance de aquélla pueden considerarse inmuebles, en los términos anteriormente expuestos (es decir, por no hallarse unidos de un modo permanente al suelo, entre los que pueden citarse, a título de ejemplo, los walkie talkies, la centralita y los altavoces)” (FD Cuarto).

Véase también la STS de 22 de diciembre de 2011 (RC 3225/2008), FD Cuarto.

Adquisición del 100% de las acciones de una sociedad cuyo activo no está constituido, al menos, en un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español como consecuencia de la existencia de un fondo de comercio. El valor real prevalece sobre el contable.

STS de 17 de octubre de 2011 (RC 2619/2007).

“En el presente caso, al haberse adquirido la totalidad del capital social, la primera cuestión a resolver, para decidir si procede la tributación como transmisión onerosa de bienes inmuebles, consiste en determinar si el activo de AIRTOURS RESORT MALLORCA S.L. estaba integrado, al menos en su 50%, por bienes inmuebles o si no se cumple tal requisito ya que en el activo societario estaba también un fondo de comercio derivado de los contratos de arrendamiento que la entidad "Hotel Don Pedro S.A." tenía concertados.

[...]

En primer lugar, cabe destacar que la adquisición de las acciones de la entidad HOTEL DON PEDRO S.A. (HDP) por parte de AIRTOUR RESORT MALLORCA S.L. en fecha 30 de marzo de 2000 por un importe de 12.000.000.000 pesetas (72.121.452,53 euros denota claramente que el valor de mercado de la entidad HDP era muy superior no solo a su valor neto contable a dicha fecha, sino también al valor contable e incluso al valor real del inmueble.

En consecuencia, tal y como ocurre en la mayoría de los casos en los que se adquieren acciones de entidades con negocios en funcionamiento, su valor de mercado era superior en mucho (72 veces) a la suma de los activos de la entidad considerados individualmente, en especial con motivo de los 26 contratos de arrendamiento de negocio hotelero a largo plazo (15 años) en los que HDP era parte arrendataria.

Así, aún admitiéndose la consideración del valor real de los inmuebles incluidos en el activo de la entidad, es obvio que, a efectos de enmarcar la transmisión de las acciones de HDP en el supuesto de hecho del artículo 108.2 de la LMV, también debería tenerse en consideración en todo caso el valor real de los demás bienes y derechos (e.g. patentes, marcas, derechos, activos intangibles, etc. ...) para proceder a un cálculo homogéneo del porcentaje que suponen los inmuebles en relación con el activo total de la entidad.

En consecuencia, de la misma forma que se tendría en cuenta el valor de mercado de los inmuebles a efectos de la aplicación del artículo 108.2.1º de la LMV, también deberían considerarse indudablemente y por la gran relevancia de los mismos en la adquisición de la entidad, el valor real de los contratos de arrendamiento. Pues con la adquisición de las acciones AIRTOURS RESORT MALLORCA no sólo adquiriría una entidad comprensiva, entre otros activos, de un hotel, sino que además adquiriría 9.812 plazas hoteleras que sin duda alguna representan una enorme parte del valor de la operación.

Es decir, no es razonable que se compare el valor real de un elemento del activo con el valor teórico del conjunto del activo; de tal forma que el criterio de valoración de ambas magnitudes debe ser el mismo, un criterio que permita comparar el valor real del hotel con el valor real del conjunto del activo. Conjunto del activo donde tiene un papel relevante los derechos de explotación a largo plazo (15 años) sobre los 26 establecimientos hoteleros.

En este sentido, en la propia transacción por la que se adquieren las acciones de HDP, se pone de manifiesto de forma indiscutible la existencia de un fondo de comercio que nos indica de forma precisa el importe de la diferencia entre el valor real de los bienes y derechos incluidos en el activo de HDP y su valor contable. Dicho importe estaría compuesto lógicamente por la diferencia entre el coste de adquisición de las acciones para AIRTOURS RESORT MALLORCA (12.000.000.000 ptas. 72.121.452,53 euros), minorado por el valor teórico contable de la entidad en el momento de la compraventa (159.699.633 ptas., 959.814,12 euros), esto es, aproximadamente 11.840.300.367 pesetas, 71.161.638,41 euros.

Mientras que el valor contable del inmueble a la fecha de la compraventa de HDP era de 41.310.275 ptas. (248.279,75 euros), según ha determinado la propia Administración, el valor real del inmueble en el momento de la transmisión de las acciones era de 680.245.526 ptas. (4.088.357,95 euros). En definitiva, podemos concluir pues que, del mayor valor pagado por el adquirente, un importe de 638.935.251 ptas. (680.245.526 menos 41.310.275) correspondería a un mayor valor del inmueble mientras que el resto se corresponde, inequívocamente, con un mayor valor del resto de activos, en especial, de los contratos de arrendamiento cuyo arrendatario es HDP. Tales contratos de arrendamiento suponen en un sector como el de la hostelería un altísimo valor intrínseco y de mercado al constituir sin duda las plazas hoteleras el activo fundamental para operar en el mercado turístico. Así pues, disponer de 9.812 plazas hoteleras no sólo en Mallorca sino en otras zonas turísticas de gran importancia como por ejemplo la costa de Málaga y las Islas Canarias en los próximos 15 años supone, tal como demuestra fehacientemente el precio pagado por ellas, un activo imprescindible. El derecho a explotar esas casi diez mil plazas hoteleras durante 15 años constituye un fondo de comercio.

Se trata pues de valores intangibles que, en aplicación de los principios contables recogidos en la normativa mercantil, no han podido ser objeto de registro pero que se ponen de manifiesto en la transmisión de una empresa en funcionamiento o una unidad de explotación de las que se integran en la misma.

Desde un punto de vista mercantil, dadas las características de intangibilidad de un fondo de comercio resultaba necesario extremar en estos activos la aplicación del principio de prudencia. De ahí, que la normativa mercantil no permitiera el registro contable del fondo de comercio en los casos de generación interna del mismo, sino tan solo en los casos en los que aflorara como consecuencia de una transmisión onerosa.

En cualquier caso, el hecho de que este activo no deba ser objeto de registro contable en tanto en cuanto no se haya puesto de manifiesto en una transmisión onerosa, no le priva de su carácter de "activo" de la empresa y, en consecuencia, debe ser tomado en consideración para determinar el valor total del activo de cualquier sociedad que sea objeto de transmisión cuando esa valoración se esté realizando a valores reales y no a valores contables.

No cabe duda de que la sociedad HDP había generado un fondo de comercio, pues su valor de mercado en el momento de la transmisión era 72 veces superior a su valor teórico contable. Además, si partimos de que se debe considerar el valor real de los inmuebles incluidos en el activo de la entidad, es obvio que, a efectos de enmarcar la transmisión de las acciones de HDP en el supuesto de hecho del artículo 108.2 de la LMV, también debería tenerse en consideración en todo caso el valor real de los demás bienes y derechos (inmovilizado material, financiero, derechos, activos intangibles, etc.) para proceder a un cálculo homogéneo del porcentaje que suponen los inmuebles en relación con el activo total de la entidad.

Ahora bien, y sin perjuicio de lo expuesto hasta ahora, si como argumenta la Comunidad Autónoma recurrente, ha de considerarse por el concepto de "activo" empleado en el artículo 108 de la LMV el que se desprende de su sentido jurídico-mercantil, no pudiendo considerarse "activo" el fondo de comercio generado internamente, en coherencia, el "valor" que habría de atribuir al activo debería determinarse igualmente en concordancia con las normas jurídico-mercantiles, debiendo valorarse el "activo" por su precio de adquisición o coste de producción.

Así, de considerarse que el Tribunal "a quo" habría infringido el artículo 108 de la LMV en su relación con el artículo 39.6 del Cc, artículos 176 y 194 de la LSA y las NIC recogidas en el Reglamento (CE) nº 1725/2003, de la Comisión, preceptos todos ellos reguladores del momento en que se ha de proceder al registro contable de un fondo de comercio, tendría que reconocer asimismo la indebida aplicación del artículo 108 de la LMV en relación con el principio de prudencia valorativa y con el principio de precio de adquisición consagrados en los artículos 38 del Ceo y 193 y siguientes de la LSA; principios que no permitirían valorar a mercado los inmuebles (ni ningún otro activo) para determinar el porcentaje de inmuebles radicados en España sobre el total del activo, que exige el artículo 108 de la LMV.

En efecto, el artículo 38.1J) del Ceo, en su redacción dada por la Ley 18/1989, establece que:

"Los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o por el coste de producción".

Dichos preceptos no hacen más que prohibir el registro contable de los elementos del inmovilizado y del circulante a valores reales, obligando al sujeto contable a contabilizar los bienes y derechos de su activo por el precio de adquisición o coste de producción.

Esta Sala no comparte la manifestación que hace la Comunidad recurrente en relación con la ausencia de informe técnico aportado por AIRTOURS RESORT MALLORCA a fin de Justificar el valor otorgado a la sociedad HDP, por cuanto obran en el expediente copias de cada uno de los contratos de arrendamiento de industria que tenía concertados (documentos anexos número 2 a 23 de la demanda contencioso-administrativa presentada ante el Tribunal "a quo". Contratos que no fueron impugnados y de los que se desprende el sobreprecio pagado.

La discusión sobre qué valor y qué bienes deben tomarse en consideración para determinar el porcentaje de inmuebles sobre el total activo de una sociedad, ha sido superada por el legislador en la redacción actual del artículo 108 de la LMV, dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, al establecer el siguiente criterio: "A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1ª. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición”.

En definitiva, el fondo de comercio positivo es la valoración de la capacidad de generar rendimientos de un patrimonio afecto a una actividad, y tal es el caso de HDP, empresa en funcionamiento dedicada al negocio de la hostelería, que tenía un valor de mercado en el momento de su transmisión muy superior a su valor en libros, en especial, con motivo de los 26 contratos de arrendamiento de negocio hotelero a largo plazo (15 años) en los que era parte arrendataria.

Y así lo ha entendido igualmente el Tribunal “a quo” cuando afirma que “La notoria discrepancia económica entre valor real del bien inmueble/cantidad pagada por las acciones (de 1 a 72 millones) denota que el activo de la sociedad Hotel Don Pedro S.A. estaba constituido, de forma absolutamente mayoritaria, por otros conceptos económicos” (FD Cuarto 2 y 3).

Necesidad de concurrencia de ánimo defraudatorio en la transmisión de valores.

STS de 17 de octubre de 2011 (RC 2619/2007).

“Asimismo, cabe destacar que con la adquisición por AIRTOURS RESORT MALLORCA de la totalidad de las acciones de la sociedad HDP, resulta obvio que no se ha pretendido en ningún caso adquirir ningún inmueble mediante una sociedad interpuesta de carácter instrumental, sino que la operación se realizó por puros motivos empresariales y de estrategia de negocio absolutamente ajenos a la tributación de la operación.

La intención no era en ningún caso la adquisición del inmueble propiedad de HDP, sino que la intención era simplemente adquirir acciones de una sociedad en funcionamiento dedicada al negocio de la hostelería, que no solo era la arrendataria de casi 10.000 plazas hoteleras sino que también era propietaria de un hotel. Consecuentemente, la compraventa de acciones realizada en favor de AIRTOURS RESORT MALLORCA de la sociedad HDP no tiene la finalidad de eludir la tributación por el ITP y AJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

De acuerdo con las reglas de la sana crítica, que tanto invoca la Comunidad recurrente, resulta evidente que en la operación de compraventa de las acciones de la sociedad HDP no se estaba "simulando" la venta de un bien inmueble, utilizando como instrumento una sociedad interpuesta, ni se trataba de evitar a toda costa la tributación en el ITP y AJD, máxime cuando entre las partes se pacta un precio 72 veces superior al valor teórico contable de la compañía y 12 veces superior al valor real del inmueble, valor --no debe olvidarse-- comprobado por la Administración” (FD Quinto).

No existe la posibilidad de valorar la concurrencia o no del ánimo defraudatorio en la transmisión de valores.

STS de 22 de diciembre de 2011 (RC 3225/2008).

“Pues bien, frente a los datos objetivos recogidos en el fundamento jurídico anterior, evidenciando la existencia de una transmisión sujeta al ITPAJD, cabe señalar que no es óbice para la práctica de la correspondiente autoliquidación que se defienda -y no hay razón para dudar de ello- que no existe intención alguna de defraudar en la operación concertada, ya que la norma no recoge ninguna previsión al respecto. El hecho de que con el art. 108 de la LMV se intente evitar el fraude no significa que siempre que dicho precepto se aplique lo sea partiendo de la premisa de que el mismo concurre, por lo que no es preciso que exista o se acredite tal elemento, siendo suficiente con que, como sucede en este caso, se cumplan los requisitos que la norma taxativamente establece.

En relación con esta cuestión es preciso recordar que, mediante Auto de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal, de 24 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 153/2005), se consideró pertinente plantear al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea cuestión prejudicial en relación con la interpretación de los arts. 11.a) y 12.1.a) de la Directiva 69/335/CEE, del Consejo de 17 de julio de 1969, con el propósito de determinar la compatibilidad con la misma del art. 108 de la LMV, en su redacción dada por la Disposición Adicional 12ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En particular, la Sala acordó «[p]lantar al Tribunal de Justicia, al amparo del art. 234 del Tratado CEE la siguiente cuestión prejudicial:

"Habida cuenta que la Directiva 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a la imposición indirecta que grava la concentración de capitales, (en la actualidad Directiva 2008/71/CE, de 12 de febrero), prohibía en el art. 11.a) el gravamen de la circulación de acciones, participaciones y títulos análogos, autorizando exclusivamente el art. 12.1.a) a los Estados Miembros para percibir impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no, y dado que el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (según la redacción dada por la disposición adicional 12ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio), no obstante, establecer una regla general de exención, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para la transmisión de valores, sujeta estas operaciones al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siempre que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50% por inmuebles y cuando el adquirente, a consecuencia de dicha transmisión, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control de la entidad, sin distinguir entre sociedades patrimoniales y sociedades que desarrollan una actividad económica:

¿La Directiva 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, prohíbe la aplicación de forma automática de normas de Estados Miembros, como el artículo 108.2 de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que grava determinadas transmisiones de valores que encubren transmisiones de inmuebles, aunque no se haya buscado eludir la tributación?

En el caso de que no sea necesario el ánimo elusorio:

¿La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 prohíbe la existencia de normas como la ley española 24/1988 que establece un gravamen por la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y aunque los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad?"

La cuestión planteada se resolvió por el Auto dictado por el Tribunal de Justicia (Sala Octava), de 6 de octubre de 2010, (asunto 487/09), que termina por dar respuesta al segundo motivo de casación formulado por B.M.A. Vastgoedontwikkeling, B.V. y cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

«La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y, más concretamente, sus artículos 11, letra a), y 12, apartado 1, letra a), no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el artículo 108, apartado 2, de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/91, de 6 de junio, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta las transmisiones de valores al impuesto sobre transmisiones patrimoniales cuando dichas transmisiones de valores representan participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en su 50 % por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la referida transmisión una posición tal que le permite ejercer el control sobre la entidad de que se trate, incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad económica desarrollada por dichas sociedades» (FD Quinto).

Véanse también las SSTs de 18 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 153/2005), FD Tercero; y de 12 de mayo de 2011 (RC 2330/2008), FD Quinto.

#### **II.4.2.3 Operaciones societarias.**

**Ampliación de capital mediante compensación de créditos, procurando la aplicación del art. 108 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por entender que constituía una aportación no dineraria especial. No exención.**

STS de 6 de octubre de 2011 (RC 3403/2007).

“En cuanto a la cuestión de fondo, consideró la Sala de instancia que no era procedente la exención prevista en el artº 45.I.b)10 del Texto Refundido, Real Decreto Legislativo 1/1993, en tanto que en el caso de ampliación o aumento de capital mediante compensación de créditos, no podía mantenerse que estemos en presencia de una aportación no dineraria especial, puesto que conforme a los arts. 154 a 157 y 36 a 39 de la Ley de Sociedades Anónimas, la cesión crediticia equivale a una aportación dineraria, o al menos es un supuesto específico contemplado por la normativa mercantil, ajeno al régimen de aportación no dineraria.

Formula la parte recurrente este motivo de casación al amparo del artº 88.1.d) de la LJ, por infracción del Real Decreto Legislativo 1564/1989, Segunda Directiva de Sociedades relativa a aportaciones no dinerarias, Ley 43/1995 y artº 23 de la LGT. Considera que atendiendo al

artº 151 de la LSA, en el aumento de capital no se distingue más modalidades que las de aportaciones dinerarias y no dinerarias, sin que la compensación de créditos sea un género o una categoría independiente, sino una parte de la citada aportación no dineraria. Lo que lo corrobora numerosas Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, la de 15 de julio de 1992, 20 de febrero de 1996 o 18 de junio de 1998; a igual resultado se llega a través de los arts. 7 y 9 de la Segunda Directiva de Sociedades de 13 de diciembre de 1976, que sólo distingue entre aportaciones en metálico y aportaciones que no sean en metálico. No tiene, pues, sentido alguno, crear una tercera categoría en donde la ley no distingue, incluso la misma Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda ha calificado la compensación de créditos para realizar una aportación no dineraria, Consulta 296/1998, de 24 de febrero.

No resulta cuestionable la distinción que señala la sentencia de instancia cuando la norma mercantil regula el aumento de capital, distingue claramente entre aportaciones dinerarias, no dinerarias, y de forma individual la compensación de créditos. Ante el silencio de la normativa fiscal para definir qué ha de entenderse por aportación no dineraria, lo propio es acudir a la rama del ordenamiento jurídico del que procede el término, esto es la legislación mercantil, que al regular el aumento de capital distingue varias categorías, y entre ellas cabe diferenciar las aportaciones no dinerarias de la compensación de créditos, que junto a las aportaciones no dinerarias como contravalor de capital regulada en el artº 155, regula las aportaciones dinerarias, artº 154 del mismo Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en el artº 156 regula las ampliaciones de capital por compensación de créditos. Lo cual abunda en el criterio manifestado en la sentencia de instancia que hacemos nuestro” (FD Cuarto).

Véanse también las SSTs de 23 de abril de 2012 (RC 1447/2010), FD Tercero; de 6 de marzo de 2012 (RCUD 458/2009), FD Primero; de 12 de enero de 2012 (RC 1651/2010), FD Tercero; de 22 de diciembre de 2011 (RC 4799/2009), FD Tercero; de 12 de diciembre de 2011 (RC 6524/2008), FD Tercero; y de 3 de noviembre de 2011 (RC 5969/2009), FD Quinto.

Ampliación de capital mediante aportación de créditos frente a terceros. En este caso, la Sala aprecia la existencia de una aportación no dineraria especial del art. 108 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y, por ende, le reconoce el derecho a disfrutar de la exención prevista en el art. 45.I.B).10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

STS de 23 de abril de 2012 (RC 2725/2010).

“Es patente que, conforme a la legislación mercantil temporalmente aplicable, la ampliación de capital con aportación de derechos de crédito frente a una sociedad distinta de la que ampliaba su capital no era evidentemente una ampliación con aportación dineraria y tampoco se incluía dentro de las efectuadas por compensación de créditos, porque no es lo mismo una ampliación de capital realizada mediante compensación de créditos con la efectuada por la aportación de créditos contra otra sociedad. En el primer caso, se produce únicamente la conversión del pasivo en fondos propios, mientras que en el segundo los créditos aportados pasan a formar parte del activo de la sociedad que amplía su capital.

Por consiguiente, la operación que en este recurso de casación se examina debe calificarse como una ampliación de capital con aportación no dineraria.

Pues bien, sólo falta confirmar si la ampliación de capital con aportación no dineraria realizada cumplía los requisitos del artículo 108 de la Ley 43/1995, porque, si así fuera, no cabe negarle la exención del impuesto sobre operaciones societarias prevista en el artículo 45.I.B), apartado 10, del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; extremo éste que no examina la sentencia recurrida, al considerarla como una ampliación de capital por compensación de créditos, estimando irrelevante el hecho de que los créditos fueran frente a terceros (véase su fundamento cuarto in fine).

[...]

«VBE» da por sentado en casación que, habiendo efectuado una ampliación con aportación no dineraria, debe ser calificada como una aportación no dineraria especial del artículo 108 de la Ley 43/1995, pese a reflejar en la página 3 del escrito de interposición del presente recurso lo siguiente: «la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid entendió que tal operación de capital se encontraba sujeta y no exenta del referido impuesto en su modalidad de operaciones societarias, por lo que practicó la liquidación provisional [...] La única justificación de esta postura administrativa se basaba en la exclusión de la aportación de créditos de entre las aportaciones no dinerarias susceptibles de aplicar el régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

Nada dice sobre el particular el letrado de la Comunidad de Madrid y el abogado del Estado señala que «el artículo 108 de la ley de 1995, cuando establece cuales son las aportaciones no dinerarias especiales a los efectos de la aplicación del Régimen Especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores, hace referencia claramente a aportaciones “de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales” y a “elementos patrimoniales” que se valoran a efectos fiscales por su valor normal del mercado» (página 2 del escrito de oposición).

Esta Sala ha dicho en la reciente sentencia de 22 de diciembre de 2011 (casación 1723/07, FJ 1º), que «el artículo 108, al referirse simplemente a “aportaciones no dinerarias”, permite que las mismas consistan en cualquier tipo de activos materiales o inmateriales», resultando indudable que los derechos de crédito frente a terceros son un clase de activo material.

Pero es que, además, las referencias a las que alude el abogado del Estado aparecen vinculadas únicamente con las aportaciones efectuadas por personas físicas en el apartado 2 del artículo 108 de la Ley 43/1995, en la redacción de este precepto aplicable *ratione temporis*, que hemos reproducido en el fundamento de derecho segundo de esta sentencia.

En la misma sentencia de 22 de diciembre de 2011 (casación 1723/07, FJ 5º) también hemos dicho que resultaba de aplicación a estas aportaciones no dinerarias especiales del artículo 108 de la Ley 43/1995 la necesidad de que respondieran a motivos económicos válidos, esto es, de que respetasen lo dispuesto en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, que en la redacción aquí concernida establecía: «[n]o se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos

económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal».

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central recurrida en la instancia razona, en el fundamento de derecho tercero in fine, que «aunque la ampliación de capital se justificara, en el informe de los Administradores, por necesidad suplementaria de inversión para poder seguir compitiendo en el mercado, atendidas las circunstancias concurrentes en los créditos aportados, frente a una entidad incurso en suspensión de pagos, no puede entenderse producida una corriente de bienes entre la entidad aportante y la aportada, que es lo que justificaría en su caso el beneficio fiscal, lo cual remite al apartado 2 del artículo 110 de la Ley de Sociedades».

Una de las tres principales alegaciones de la demanda de «VBE», que sintetiza el primer fundamento de la sentencia aquí recurrida, fue que «el Tribunal Económico-administrativo Central no puede, a la hora de revisar el acto administrativo sometido a fiscalización, subsanar o complementar la postura administrativa mediante la inclusión de argumentos propios en relación a [que] la ampliación de capital respondiera o no a un motivo económico válido» (véase el antecedente de hecho primero de esta sentencia).

Frente a este alegato la sentencia de instancia dice que «no cabe apreciar que el TEAC se haya excedido en sus competencias, ya que al pronunciarse sobre la procedencia o no de la exención interesada, lo hace en relación a las alegaciones de las partes y dando contestación a las mismas, lo cual no se puede confundir con una intención, como alega la parte recurrente, de querer subsanar o motivar la actuación administrativa» (FJ 4º in fine).

Ha de darse la razón a «VBE», porque es verdad que el Tribunal Económico-Administrativo Central podía y debía pronunciarse sobre la procedencia de la exención dando contestación a las alegaciones de las partes, pero no le cabía alterar o completar la fundamentación jurídica de la liquidación, cuestionando la existencia de un motivo económico válido en la operación realizada si la Administración tributaria liquidadora guardó silencio sobre tal circunstancia.

Esta Sala no desconoce que el órgano llamado a resolver una reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia o en alzada, está obligado a decidir todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados [artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)], pero no cabe olvidar que esa posibilidad tiene en el mismo precepto un doble límite; uno de carácter formal, consistente en que si la cuestión no ha sido suscitada por las partes antes de zanjarla ha de oírse para que formulen alegaciones (apartado 2), y otro sustancial, de manera que con la decisión de esa cuestión hasta entonces inédita no se empeore la situación inicial del reclamante (última frase del apartado 1).

Ninguno de esos límites ha sido respetado en este caso. El Tribunal Económico-Administrativo Central, al resolver el recurso de alzada, examinó si la operación se justificaba en motivos económicos válidos, cuestión novedosa, sin oír a las partes y, al concluir que no concurrían, empeoró la situación jurídica de la entidad recurrente, pues la Administración tributaria en ningún momento cuestionó su presencia en la operación litigiosa.

Cuanto antecede nos conduce a acoger el único motivo de casación invocado por la compañía recurrente, casando y anulando la sentencia impugnada” (FFDD Tercero y Cuarto).

Ampliación de capital cuya contraprestación consiste, por un lado, en la aportación dineraria de una rama de actividad y, por otro, en una entrega de efectivo.

STS de 3 de marzo de 2011 (RC 1807/2007).

“La operación formalizada en la escritura pública de fecha 17 de diciembre de 1998, en virtud de la cual Construcciones Especiales y Dragados, S.A. ampliaba su capital social mediante la emisión de 1.747.500 acciones nuevas de 4.000 ptas. de valor nominal cada una de ellas, y que fue suscrita íntegramente por Dragados y Construcciones, S.A., su accionista mayoritario, englobaba, en realidad, dos operaciones. Por un lado, una ampliación de capital cuya contraprestación consistía en la aportación no dineraria de una rama de actividad, y, por otro, una ampliación de capital suscrita con la entrega de efectivo.

[...]

Pues bien, de la documentación que obra en el expediente no cabe duda que la ampliación de capital suscrita mediante la aportación no dineraria de rama de actividad merecía la consideración de fusión o escisión, por la remisión efectuada a la LIS, pues se verificó mediante la entrega de una serie de bienes y derechos, relacionados en el informe elaborado por Tasamadrid, S.A., que constituían una rama de actividad, al encajar en la definición contenida en la normativa aplicable, lo que nos lleva a concluir que a esta operación le alcanzaba la exención prevista en el art. 45.I.B).10 del TRITPAJD.

[...]La controversia surge en relación con la segunda de las operaciones mencionadas en el fundamento jurídico anterior, es decir, con la ampliación de capital suscrita mediante la entrega de 868.108.000 ptas.

Debe darse la razón a la recurrente cuando defiende que la ley no prevé la exención para lo que ella misma denomina una «aportación mixta», dineraria y no dineraria, como tampoco la aplicación parcial de la exención prevista en el art. 45.I.B.10) del TRITPAJD. Sin embargo, ha de negársele cuando sostiene que, al tratarse de una única operación, ésta no puede descomponerse para aplicar parcialmente el beneficio fiscal objeto de la presente casación. En este sentido, olvida la Administración autonómica que el art. 4 del TRITPAJD dispone que «a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa», que es, precisamente, lo que, como ya se anticipó en el anterior fundamento jurídico, sucedió en el presente caso. Una misma escritura pública documentó dos operaciones distintas, generando, por tanto, dos hechos imposables diferenciados. Uno, sujeto, pero exento de la modalidad operaciones societarias del ITPAJD, y, otro, sujeto a dicha modalidad y no exento. Para esta Sala, no reconocer en un caso como el presente la aplicación de la exención supondría, no sólo ignorar el contenido y significado del art. 4 del TRITPAJD antes transcrito, sino también negar un beneficio fiscal a quien tiene derecho a acogerse al mismo, lo que sólo sería posible a través de una prohibición expresa, inexistente en la normativa vigente en el caso de autos. Pero, además, la interpretación defendida por la Administración recurrente conduciría a que el sujeto pasivo del tributo

encontrara el mismo resultado fiscal a través de actuaciones tales como el otorgamiento de dos documentos públicos distintos o, incluso, la formalización de las operaciones descritas en momentos temporales diferentes, generando, en lo que al tributo discutido se refiere, una operación sujeta, pero exenta (ampliación de capital mediante la aportación de rama de actividad, de cumplirse los requisitos exigidos legal y reglamentariamente) y otra operación sujeta y no exenta (ampliación de capital mediante aportación dineraria).

Por tanto, y de acuerdo con lo anterior, la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, al regularizar la situación tributaria de la entidad mercantil Construcciones Especiales y Dragados, S.A., debió aplicar la exención a la parte de base imponible correspondiente a la aportación acogida al régimen fiscal especial, no así a la ampliación de capital con aportación de efectivo” (FFDD Cuarto y Quinto).

No están exentas las aportaciones no dinerarias, cuando no existió la comunicación previa al Ministerio de Economía y Hacienda, sometiéndose la entidad al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades.

STS de 17 de febrero de 2011 (RC 3352/2006).

“Esta Sala dictó sentencia en un caso similar al que nos ocupa, de fecha 29 de octubre de 2009, en dicha sentencia dijimos entonces lo siguiente:

"En el último motivo de casación se denuncia la vulneración por la sentencia recurrida del art. 108 de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades.

Se fundamentó por la entidad recurrente ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que, para el supuesto de que se entendiese que en el caso enjuiciado no concurren los requisitos necesarios para admitir que ha tenido lugar una aportación no dineraria de rama de actividad, debía apreciarse que las ampliaciones de capital realizadas por la recurrente se encontrarían exentas, en todo caso, de la modalidad Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en virtud de lo dispuesto en el art. 108 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ("aportación no dineraria especial").

La Disposición Adicional 8ª de la Ley 43/95 establece expresamente que las referencias que el art. 21 y 45.1.B).10 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales hacen a las definiciones de fusión y escisión del art. 2, apartados 1, 2 y 3 de la Ley 29/91, se entenderán hechas al Capítulo VIII del Título VIII, de la presente Ley.

El citado art. 108.1 de la LIS establece lo siguiente:

"1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español, realice actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación la entidad aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100".

Ambos requisitos se cumplen --dice la recurrente-- en las aportaciones no dinerarias que se realizan a GESINAR.

Hay que entender que la excepción del art. 108 se limitaba a las aportaciones no dinerarias especiales del apartado 1 de ese precepto, esto es, a las aportaciones no de ramas de actividad (definidas en los apartados 3 y 4 del art. 97), sino a las aportaciones especiales de elementos (aislados) afectos a actividades empresariales, pero en los que concurrieran los requisitos del mismo apartado 1 del art. 108, ya fueran efectuados por personas físicas o por empresarios sociales. Así resulta, además, del propio contexto de la norma.

El art. 108 invocado está ubicado en el Título VIII, Capítulo VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y el art. 110 de la propia Ley, en la redacción aplicable para los periodos impositivos anteriores al iniciado el 1 de enero de 2001, establece que "el régimen establecido en el presente capítulo se aplicará en los casos en que así lo decida el sujeto pasivo. La opción por el mismo deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura". En el mismo sentido el art. 47 del Reglamento de desarrollo del Impuesto.

En este caso no ha existido la comunicación de la opción del sujeto pasivo al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura que documente la operación.

La aplicación de la opción por el régimen especial establecido en el art. 108 de la Ley 43/1995 depende, ciertamente, de la sola voluntad del sujeto pasivo pero siempre que se cumpla el requisito de la comunicación a la Administración Tributaria competente con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura. La comunicación se configura como un requisito para la aplicabilidad del régimen especial pretendido, no como una obligación formal posterior al solo efecto de facilitar a la Administración el conocimiento de un acto de trascendencia fiscal” (FD Quinto).

Contiene voto particular.

## **II.5 COMPROBACIÓN DE VALORES.**

### **Motivación. Exigencia de visita y constancia de los datos del estudio de mercado utilizado.**

STS de 29 de marzo de 2012 (RCUD 34/2010).

“[L]os dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.

[...]

A lo anterior ha de añadirse que, de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT, corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho lo anterior, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos” (FD Quinto).

Véase también la STS de 12 de diciembre de 2011 (RC 5967/2009), FD Tercero.

La comprobación de valores es una potestad de la Administración, no una obligación.

STS de 6 de octubre de 2011 (RC 631/2008).

“A) En relación con la determinación de la base imponible del ITPAJD, el art. 46 del TRITPAJD precisa las facultades administrativas de comprobación del valor real, independientemente de la modalidad de dicho tributo que resulte afectado, cuando establece lo siguiente:

**«1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.**

**2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria [...]».**

**La fijación del valor real debe efectuarla el obligado tributario, consignando en la correspondiente autoliquidación el que atribuye a los bienes y derechos incluidos en la transmisión o, en su caso, a la operación societaria efectuada o al acto jurídico documentado. Esta declaración no excluye, a la luz del art. 46 del TRITPAJD, la potestad de comprobación de la Administración, prevaleciendo, en cualquier caso, el valor declarado sobre el comprobado, si fuese superior. Comprobar el valor real conlleva, por tanto, al amparo del precepto transcrito, la facultad, que no la obligación - como equivocadamente sostiene la recurrente-, de utilizar, de entre los medios señalados en el art. 52 de la LGT, el que mejor se ajuste al caso concreto.**

En el presente caso, la Administración autonómica ni valoró por sí misma la aportación de los créditos ni corrigió el importe de los mismos por alguno de los medios del art. 52 de la LGT, en la medida en que no estaba obligada a ello, sino que se limitó a analizar la documentación aportada por el obligado tributario en el curso del procedimiento inspector para efectuar su liquidación, sin que su actuación merezca reproche alguno, pues toda comprobación de valores es -repetimos- una potestad de la que la Administración tributaria puede valerse, en el caso de que desee hacer uso de la facultad que le reconoce el art. 46 del TRITPAJD, precepto al que en absoluto, como parece insinuar la mercantil recurrente, se halla vinculada” (FD Cuarto A)).

## **II.6 GESTIÓN.**

**La competencia para la liquidación del impuesto corresponde a la oficina en cuya circunscripción radique el inmueble, no a aquella en la que tenga su domicilio la persona física o jurídica adquirente o en la que se haya materializado la adquisición de la compra de acciones, si es por vía del art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.**

STS de 29 de octubre de 2012 (RC 6325/2010).

“No cabe duda de que la competencia para la liquidación en la modalidad de transmisiones patrimoniales inmobiliarias corresponde a la oficina en cuya circunscripción radique el inmueble, no a aquella en la que tenga su domicilio la persona física o jurídica adquirente o en la que se haya materializado la adquisición de la compra de acciones, si es por vía del artículo 108 de la Ley 24/1988, como en el presente caso” (FD Tercero).