



Roj: **STS 4104/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4104**

Id Cendoj: **28079130022021100385**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/10/2021**

Nº de Recurso: **2754/2019**

Nº de Resolución: **1288/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 15548/2018,**
ATS 8069/2020,
STS 4104/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.288/2021

Fecha de sentencia: 29/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2754/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2754/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1288/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 29 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2754/2019, promovido por la procuradora doña Esther Clavero Toledo, en representación de la entidad mercantil GRUPO PRA., S.A., contra la sentencia de 15 de octubre de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 87/2017.

Comparecen como parte recurrida el Abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado y la Letrada de la Junta de Andalucía en la representación que le es propia.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación se interpuso por la representación procesal de la entidad mercantil Grupo PRA, S.A. contra la sentencia núm. 2118/2018 de 15 de octubre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 87/2017 deducido por la representación procesal de GRUPO PRA, S.A. frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 2016, confirmatoria en alzada de la emitida por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de 19 de diciembre de 2013, con relación al tipo impositivo que se considera aplicable a la compraventa de terrenos formalizada entre la entidad GRUPO INMOBILIARIO XXI SL y GRUPO PRA S.A. en escritura pública, de fecha 28 de diciembre de 2007.

2. Los hechos relevantes que se desprenden de las actuaciones, son:

Mediante escritura pública otorgada el 28 de diciembre de 2007 se formalizó la operación por la que GRUPO INMOBILIARIO XXI S.L. vendió y transmitió a GRUPO PRA., S.A., dos fincas descritas en la citada escritura, por un precio total de 15.000.000 euros. En dicha escritura se especificó que la suma de 2.400.000 euros correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido que gravaba la compraventa había sido previamente abonada y documentada mediante pagaré a la orden con vencimiento el 28 de marzo de 2009. Las citadas parcelas estaban calificadas por el planeamiento vigente como suelo urbano.

Con fecha 1 de febrero de 2008 la entidad adquirente presentó, ante la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, en Málaga, autoliquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) (modelo 600), al considerar la transmisión sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que, en el momento de la transmisión, se había presentado proyecto de innecesariedad de reparcelación, proyecto de urbanización, solicitud de licencia de obra para edificar las 85 viviendas unifamiliares adosadas, habiendo satisfecho el ICIO, y licencia de demolición de una edificación anterior. A tal efecto, declaró una base imponible de 15.000.000 euros, un tipo del 1% e ingresó una cantidad de 150.000 euros.

Con fecha 18 de abril de 2011, la Oficina Liquidadora de Estepona (Málaga) de la Agencia Tributaria de Andalucía dictó propuesta de liquidación provisional a la obligada tributaria, basada en que el contribuyente no acreditó, en ningún momento, que en el terreno transmitido se hubieran iniciado obras de urbanización, por lo que al no ser suelo calificable como urbanizable, la transmisión se encontraría sujeta y exenta del IVA, por aplicación del art. 20.uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando, por tanto, sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD, salvo que el transmitente haya hecho uso de la renuncia a la exención del IVA, con los requisitos establecidos en el artículo 8 del Reglamento del IVA. La Oficina Liquidadora consideró que, en el presente caso, se cumplían los requisitos formales exigidos para la renuncia a la exención, debiendo tributar, por tanto, por la modalidad Actos Jurídicos Documentados, del ITPyAJD, siendo el tipo aplicar el 2% conforme al artículo 15 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la que se aprobaron normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras. A tal efecto, señaló una base imponible de 15.000.000 euros, un tipo del 2% y una cantidad a pagar, incluidos intereses de demora, de 177.454,80 euros.



Con fecha 16 de septiembre de 2011, el liquidador de la Oficina Liquidadora de Estepona dictó acuerdo de liquidación que confirmó en todos los extremos la anterior propuesta, y fue notificado a la interesada el día 10 de octubre de 2011.

La interesada, disconforme con el anterior acuerdo, promovió en plazo y forma, reclamación económico administrativa (R.G. 29/05642/2011) ante el Tribunal Regional de Andalucía, Sala de Málaga, solicitando la anulación del acto impugnado, alegando que el hecho imponible contenido en la escritura sometida a comprobación por parte de la Oficina Liquidadora de Estepona es una OPERACIÓN DIRECTA SUJETA A IVA ya que las parcelas transmitidas, en el momento de la venta, estaban integradas (al 100%) en la Unidad de Ejecución UEN-07 del PGPU de Estepona y que fue aprobado definitivamente.

Con fecha 19 de diciembre de 2013 el Tribunal Regional desestimó las pretensiones de la recurrente, al considerar que, ciertamente, el tipo impositivo aplicable a la operación descrita era el 2% conforme al artículo 15 de la citada Ley 10/2002, de 21 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Dicha resolución fue notificada a la interesada el 3 de febrero de 2014.

Con fecha 3 de marzo de 2014, la mercantil promovió, ante el Tribunal Económico Administrativo Central, recurso de alzada contra la desestimación de la reclamación económico administrativa interpuesta ante el Tribunal Regional. En el escrito de interposición alegó, en síntesis, la improcedencia de las liquidaciones recurridas por varios motivos: prescripción del derecho de la Administración actuante a liquidar el tributo e improcedencia de las liquidaciones impugnadas por ausencia de norma habilitante que genera incompetencia absoluta de la Administración actuante. Además, la recurrente considera que nos encontramos ante una norma que conculca el artículo 9.3 de la Constitución Española, al constituir una disposición restrictiva de derechos, pues confirma, válida y dota de eficacia a actos viciados. A mayor abundamiento, nos encontramos ante una norma que vulnera el principio de seguridad jurídica.

La resolución del TEAC confirmó la recurrida por considerar que el plazo prescriptivo que venía corriendo desde la realización del hecho imponible, había sido interrumpido sucesivamente por la secuencia de hechos descritos en el expediente, hechos todos ellos, tanto los de la Administración como los del administrado, que encajan en los previstos en el artículo 68 de la LGT; que la Administración actuante era competente en virtud de lo dispuesto en el Decreto 2/2013, de 12 de marzo - que se había publicado en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía el 13 de marzo de 2013 -por el que se confirman determinados actos de la Agencia Tributaria de Andalucía, en cuyo artículo único, bajo el título de "Confirmación de actos administrativos" se recoge que "Todos los actos administrativos dictados en materia tributaria o de ingresos de derecho público por la Agencia Tributaria de Andalucía, durante la vigencia del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, así como los que sean consecuencia o ejecución de aquellos, quedan confirmados, en cuanto adolezcan de cualquier vicio administrativo dimanante de la nulidad de dicha norma, debiendo considerarse plenamente válidos y eficaces".

En relación con la posible inconstitucionalidad del Decreto Ley 2/2013 de 12 de marzo, el TEAC declara que excede dicho enjuiciamiento del ámbito y competencia propios del Tribunal Económico Administrativo.

Disconforme con la anterior resolución, la mercantil promovió procedimiento contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que finalizó con la sentencia que es objeto del presente recurso.

La sentencia de instancia, tras exponer sucintamente las alegaciones de las partes y la normativa que resulta de aplicación, y en concreto lo dispuesto en el artículo 20. Uno.20 LIVA, centra su argumentación en el extremo relativo a la cualidad del terreno transmitido.

En este punto, una vez desestima la posibilidad de que se adquiriera por silencio administrativo una licencia, la Sala *a quo* concluye que lo transmitido fue un terreno sin estudio de detalle, proyecto de urbanización o reparcelación, así como que el hecho de que se hubiera demolido una edificación en el mismo no implica que se encontrara en curso de urbanización, al no apreciar relación alguna entre la demolición y el proceso urbanizador.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Esther Clavero Toledo, en representación de la entidad mercantil Grupo PRA., S.A., presentó escrito el 8 de enero de 2019, preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la recurrente considera que la sentencia infringe los artículos 20.uno.20 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE 29 diciembre 1992, núm. 312), ["LIVA"], y 135.1.k, en



relación con el artículo 12, apartados 1.b y 3, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido, (DOL 11 diciembre 2006, núm. 347). Considera asimismo vulnerada la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea recogida en la STJUE de 17 de enero de 2013, asunto C543/11, Woningstichting Maasdriel y Staatssecretaris van Financiën, (ECLI:EU:C:2013:20), y la del Tribunal Supremo, contenida en las sentencias de 28 octubre de 2015, recurso 427/2013, (ECLI:ES:TS:2015:4397), y de 14 de marzo de 2017, recurso 203/2016 (ECLI:ES:TS:2017:996).

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 28 de marzo de 2019, tener por preparado el recurso de casación contra la sentencia ya reseñada.

TERCERO.- Admisión e interposición del recurso.

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 1 de octubre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

" *Determinar cómo ha de interpretarse la exención prevista en el artículo 20.Uno.20 LIVA , en particular, si la exigencia de que se trate de un terreno rústico o no edificable ha de entenderse conforme a la calificación y realidad urbanística a la fecha de la transmisión (teniendo en consideración, especialmente que no esté urbanizado ni en curso de urbanización en ese momento) o si, por el contrario, han de considerarse otros parámetros como la intención de las partes, tales como los compromisos asumidos por el transmitente del terreno a los efectos de posibilitar su urbanización por el adquirente, todo ello partiendo de las siguientes circunstancias: (i) que con carácter previo a la transmisión del terreno se erigía en el mismo una edificación que fue demolida,(ii) que la demolición de la edificación previa no guarda relación con un eventual proceso de urbanización ulterior y (iii) que el suelo a fecha de la transmisión no había sido sometido a transformaciones físicas de acondicionamiento.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 20. Uno.20º y 20. Uno. 22º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y 135.1.k, en relación con el artículo 12, apartados 1.b y 3, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido".

2. La representación de Grupo PRA S.A. interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 19 de marzo de 2018, que observa los requisitos legales, y en que se mencionan como infringidas las normas antes citadas, definiendo sus pretensiones casacionales como sigue: "Esta parte recurrente suplica a la Sala que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada".

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

Conferido traslado de la interposición del recurso a las partes recurridas, el Abogado del Estado, con fecha 11 de enero de 2021, presentó escrito en el que manifiesta que considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y que procede su confirmación.

Por su parte, la Letrada de la Junta de Andalucía, presentó, el día 2 de febrero de 2021, escrito de oposición en el que alega "que la pretensión anulatoria del recurrente habría de ser desestimada por el Tribunal Supremo, confirmando la Sentencia recurrida".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso, la sesión del 8 de junio de 2021. Mediante providencia de 18 de mayo se suspendió el anterior señalamiento por las circunstancias que se hicieron constar en la misma, y, mediante providencia de fecha 14 de junio de 2021, se acordó señalar para votación y fallo el día 7 de septiembre de 2021, fecha en la que efectivamente comenzó la deliberación del asunto con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El 1 de febrero de 2008, la recurrente presentó, ante la Consejería de Economía y Hacienda en Málaga de la Junta de Andalucía, autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modelo 600), por la modalidad Actos Jurídicos Documentados (AJD), relativa a la compraventa de un terreno sito en Estepona, al considerar la transmisión sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que, en el momento de la transmisión se había presentado Proyecto de innecesariedad de reparcelación, proyecto de urbanización, solicitud de licencia de obra y licencia de demolición. El contribuyente



ingresó una cuota de 150.000 euros como consecuencia de aplicar el tipo impositivo del 1% a la base imponible declarada.

El 16 de septiembre de 2011 el liquidador de la Oficina Liquidadora de Estepona, considerando que el terreno transmitido no tenía la condición de edificable, dictó liquidación sobre la base de que se trataba de una operación sujeta y exenta del IVA, por aplicación del artículo 20.Uno.20º LIVA, y, en consecuencia, merced al artículo 15 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la que se aprobaron normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, procedía aplicar un tipo impositivo incrementado (del 2%) de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar cómo ha de interpretarse la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º LIVA, en particular, si la exigencia de que se trate de un terreno rústico o no edificable, ha de entenderse conforme a la calificación y realidad urbanística a la fecha de la transmisión (teniendo en consideración, especialmente que no esté urbanizado ni en curso de urbanización en ese momento) o si, por el contrario, han de considerarse otros parámetros como la intención de las partes, tales como los compromisos asumidos por el transmitente del terreno a los efectos de posibilitar su urbanización por el adquirente, todo ello partiendo de las siguientes circunstancias: (i) que con carácter previo a la transmisión del terreno se erigía en el mismo una edificación que fue demolida, (ii) que la demolición de la edificación previa no guarda relación con un eventual proceso de urbanización ulterior y (iii) que el suelo, a fecha de la transmisión, no había sido sometido a transformaciones físicas de acondicionamiento".

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

La recurrente sostiene que la sentencia que se impugna interpreta y aplica el artículo 20.Uno.20º y 20. Uno.22º de la LIVA, y la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE, sentencia de 17 de enero 2013, asunto C543/11, *Woningstichting Maasdriel y Staatssecretaris van Financiën* (ECLI: EU:C:2013:20). También mantiene que la sentencia recurrida contraviene las SSTs de 28 de octubre 2015, rec. cas. 427/2013, y de 14 de marzo 2017, rec. cas. 203/2016.

Afirma que "la jurisprudencia del TJUE obliga, para tener en cuenta la globalidad de circunstancias que rodean a esa operación, incluida la intención de las partes; la finalidad del IVA de eximir terrenos no destinados a la construcción; y por último y no menos importante, a la neutralidad del IVA".

Aclara que "la intención de las partes se hizo patente en la propia escritura de compraventa que obra en autos, en la que se hizo constar que la recurrente "es una sociedad mercantil cuya actividad principal es la promoción inmobiliaria, y tiene previsto ejecutar una promoción inmobiliaria compuesta por viviendas sobre las parcelas descritas en los anteriores exponendos".

Apostilla que en dichos exponendos, "la vendedora describe la situación urbanística de las parcelas, informa de la solicitud de licencia y se obliga a su obtención, siendo a su cargo todas las gestiones pendientes hasta la obtención misma", añadiendo que "obra en autos el pago del ICIO con carácter previo a la venta, lo que denota un inmediato destino promotor".

Por ello, asevera que teniendo presente que el objetivo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo "es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción (párrafo 30 de la STJUE citada) y las parcelas lo estaban en nuestro caso concreto; teniendo en cuenta también que la neutralidad que rige en el IVA no debe llevar a tratar diferente el suelo por el hecho de haber obtenido o no esa licencia que ya estaba pedida y comprometida por el vendedor; y por último, teniendo en cuenta la intención declarada de las partes (párrafos 32 y 33) debe concluirse que en el caso de autos la operación quedó sujeta y no exenta al IVA, lo que llevaba a un tipo del AJD del 1%".

Por último, teniendo presente que en la sentencia de instancia no se discute que en el terreno transmitido hubiese habido una edificación que fue objeto de demolición, sino que simplemente se descarta la posibilidad de que esta circunstancia tenga que ponerse en relación con el proceso de urbanización en que -según el recurrente- se encontraba el terreno, la recurrente también tiene en cuenta lo dispuesto en el artículo 20. Uno.22 LIVA.

En relación con la exención prevista en dicho artículo 20.Uno.22 LIVA y, particularmente, con la exclusión establecida en la letra c) para las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística, la STS de 18 de septiembre de 2017, dictada en el recurso para la unificación de doctrina 2642/2016, sostiene que la previsión de esta excepción tiene como explicación que el objeto y el interés de la adquisición es el terreno y no la edificación. Habida cuenta de que, solamente si es edificable el terreno en el que se asientan las edificaciones objeto de demolición, resultará aplicable esta exención, concluye



la recurrente que lo determinante es que la condición del terreno ha de atender a los parámetros señalados por la citada STJUE Woningstichting Maasdriel y Staatssecretaris van Financiën.

La oposición de la Abogacía del Estado se estructura en dos bloques: primero, consideración del terreno como edificable, y segundo, consideración de terreno en curso de urbanización.

Respecto al primero de los bloques recuerda que el apartado 3 del art. 12 de la Directiva atribuye a los Estados miembros la facultad de definir lo que sea "terreno edificable" y, desde un punto de vista sistemático, no hay razón para entender que esa facultad no se extienda a la definición de lo que sea terreno edificable en el ámbito de la exención del art. 135.1.k) de la misma norma. Es más -precisa- el concepto debe ser el mismo por expresa remisión contenida en este último precepto.

Tras señalar que, haciendo uso de esa facultad el legislador español define lo que se entiende por terreno edificable en el artículo 20. Uno.20º LIVA, teniendo la condición de tales, los solares y los terrenos aptos para la edificación por contar con la correspondiente licencia, sostiene que esas condiciones no concurren en el presente supuesto.

Si examinamos el presente recurso de casación desde el punto de vista de los hechos tomados en consideración y valorados por la Sala de instancia, la consecuencia es, a su entender, que habría que desestimar el recurso, en la medida en que, en el presente caso, no se aprecia que se haya acreditado la cualidad de edificable del terreno.

Reconoce que la Sala de instancia "no ha tomado expresamente en consideración" la doctrina del TJUE (sentencia de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel y Staatssecretaris van Financiën, asunto 543/11(ECLI:EU:C:2013:20) y del TS (sentencias de 28 de octubre de 2015, rec. cas. 427/2013 y 14 de marzo de 2017, rec. cas. 203/2016), que persiguen la sujeción al IVA de los terrenos no edificados destinados a que se erija en ellos un edificio, tomando en consideración el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente. Ello, sin embargo, considera que "los hechos alegados por el recurrente, que son los que podrían ser objeto de integración, son insuficientes para estimar el recurso".

Señala que es significativo, a estos efectos, el apartado 35 de la citada sentencia TJUE 17 de enero de 2013, en el que afirma que corresponde al órgano jurisdiccional nacional "efectuar una apreciación global de las circunstancias que rodean a la operación controvertida en el asunto principal y que concurrían en la fecha de la entrega, incluida la de la intención de las partes, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos, para determinar si la operación controvertida en el asunto principal se refiere, o no, a un terreno edificable".

Pues bien, afirma que la recurrente no ha acreditado que concurren las circunstancias para aplicar la doctrina del TJUE y TS, esto es, no ha acreditado que nos encontremos ante un terreno no edificado destinado a que se erija en él un edificio.

Respecto del segundo de los bloques, el relativo a que los terrenos estaban en curso de urbanización, sostiene que resulta decisiva la apreciación de la Sala de instancia cuando admite que la escritura pública menciona que existió un chalet, pero "no se aprecia relación alguna entre la demolición y el proceso urbanizador", De modo que no está acreditado que los terrenos se hallaran en curso de urbanización.

Por su parte, la Junta de Andalucía en su escrito de oposición, reconduce, en gran medida, todo el debate a una cuestión probatoria, señalando que la correcta aplicación de la Jurisprudencia del TJUE que se invoca, conduce indefectiblemente a la necesidad de valorar los parámetros fácticos y objetivos concurrentes y, en nuestro caso, que la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia no puede ser revisada.

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

La Exposición de Motivos de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, señala que en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados se introducen tres disposiciones que afectan al tipo de gravamen. Una de ellas, la que ahora importa, se traduce en una tarifa incrementada para aquellos casos en los que se trate de una operación inmobiliaria en la que se haya producido la renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Efectivamente, su artículo 15 dispone que "en las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de bienes inmuebles en las que se haya procedido a renunciar a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como se prevé en el artículo 20. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo de gravamen será del 2%". El tipo de gravamen general para los documentos notariales es el 1 %, según prevé al artículo 13 de la misma Ley.

La citada Ley 37/1992 establece en su artículo 20. Uno.20º que "Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:



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

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

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

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

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas".

Por su parte, el artículo 20. Uno.22 LIVA, establece: "Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación", así como lo dispuesto en la letra c) de este apartado, que dispone que no será de aplicación esta exención a "las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística".

Por otro lado, el artículo 12, apartados 1 y 3, de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

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

[...]

b) la entrega de un terreno edificable.

[...]

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, serán considerados como "terrenos edificables", los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros"

El artículo 135, apartado 1, letra k), de dicha Directiva dispone:

"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12;

[...]".

Pues bien, comenzaremos haciendo referencia a la reciente STJUE de 30 de septiembre de 2021, asunto C-299/20, Icade Promotion, en la medida en que reitera una doctrina que resulta útil para el presente recurso de casación, de ahí que reproduzcamos parte de sus apartados.

"33 (...), procede señalar que la Directiva del IVA establece una clara distinción entre, por un lado, las entregas de terrenos edificables, que están sujetas al IVA, y, por otro lado, las entregas de terrenos no edificados, que están exentas de dicho impuesto.

34 En virtud del apartado 3 del artículo 12 de la Directiva del IVA, a efectos de lo dispuesto en el apartado 1, letra b), de ese mismo artículo, serán considerados como terrenos "edificables" los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros. Estos últimos, al definir los terrenos que deben considerarse "terrenos edificables", están obligados a respetar el objetivo perseguido por el artículo 135, apartado 1, letra k), de dicha Directiva, que es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 30 y jurisprudencia citada).



36 Por lo que respecta al objetivo perseguido por la Directiva del IVA, procede recordar que esta tiene como finalidad, en particular, garantizar el principio de neutralidad fiscal, el cual se opone, por una parte, a que entregas de bienes similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, así como, por otra, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (sentencia de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdiel*, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 31)".

No está de más destacar que dicha sentencia declara:

- que el objetivo de la Directiva es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción (apartado 34).

Como se ha dicho, la recurrente sostiene que la sentencia impugnada infringe la citada STJUE de 17 de enero de 2013, y la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en sentencias de 28 de octubre de 2015, rec. cas. 427/2013, y de 14 de marzo de 2017, rec. cas. 203/2016. Es cierto que la Sala de instancia cita jurisprudencia del TJUE y del TS, pero sus criterios han sido superados por estas últimas.

Pues bien, la argumentación de la citada STJUE de 17 de enero de 2013, puede resumirse, reproduciendo parte de sus apartados, de la siguiente manera:

"31 Para garantizar el principio de neutralidad fiscal, principio fundamental del sistema común del IVA, el cual se opone, por una parte, a que prestaciones similares de servicios que, por lo tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, así como, por otra, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (sentencia de 29 de octubre de 2009, *SKF*, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 67 y jurisprudencia citada), es necesario, por lo tanto, que todos los terrenos no edificados destinados a que se erija en ellos un edificio y, por ende, destinados a la construcción, estén comprendidos en esa definición nacional.

32 En segundo lugar, es preciso recordar que la intención declarada de las partes respecto a la sujeción al IVA de una operación debe tomarse en consideración, al apreciar globalmente las circunstancias de una operación de este tipo, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos (sentencia *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, antes citada, apartado 33 y jurisprudencia citada).

33 Así pues, habida cuenta de que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que entre tales elementos figuran los progresos de las obras de transformación realizadas por el vendedor en la fecha de la entrega (sentencia *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, antes citada, apartado 34), la finalización antes de esa fecha, por parte del vendedor, de las obras de demolición que se efectúan para permitir una nueva construcción, o el compromiso del vendedor de realizar tales obras de demolición para permitir una nueva construcción, también pueden formar parte de esos elementos.

34 En el presente litigio, debe señalarse que, como se desprende de la resolución de remisión, en el asunto principal no se discute que, en la fecha de la entrega, se han realizado las obras de demolición del edificio o, por lo que atañe al aparcamiento, se realizarán para permitir una nueva construcción.

35 En cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar una apreciación global de las circunstancias que rodean a la operación controvertida en el asunto principal y que concurrían en la fecha de la entrega, incluida la de la intención de las partes, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos, para determinar si la operación controvertida en el asunto principal se refiere o no a un terreno edificable.

36 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, es preciso responder a la cuestión planteada que el artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 12, apartados 1 y 3, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA prevista en esta primera disposición no comprende una operación, como la controvertida en el asunto principal, de entrega de un terreno no edificado tras la demolición del edificio que se levantaba en dicho terreno, ni siquiera cuando, en la fecha de esa entrega, no se habían realizado obras de acondicionamiento del terreno distintas de la demolición, ya que de una apreciación global de las circunstancias que rodean a esa operación y que concurrían en la fecha de la entrega, incluida la intención de las partes, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos, se desprende que, en esa fecha, el terreno de que se trata estaba destinado efectivamente a una construcción, circunstancia que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar".

Tampoco está de más destacar que dicha sentencia declara:

- la necesidad de que los Estados Miembros respeten el principio de neutralidad a la hora de definir lo que se entiende por "terrenos edificables" (apartado 31).



- la necesidad de que se tome en consideración la intención declarada de las partes para sujetar a IVA una operación en general, y la entrega de terrenos edificables en particular (apartados 32 y 33).

En autos consta que la recurrente, que es una sociedad mercantil cuya actividad principal es la promoción inmobiliaria, adquirió dos parcelas situadas en el municipio de Estepona, y tenía previsto ejecutar una promoción inmobiliaria compuesta por viviendas sobre dichas parcelas. Ambas fincas integran el Polígono o Unidad de Ejecución denominada UEN-07 "Rio Guadalobón", del Plan de Ordenación Urbana, que al tiempo de la transmisión estaba aprobado definitivamente. En virtud del principio de subrogación real y como conciencia de la escritura pública de compraventa firmada entre las partes dichas parcelas correspondiente a GRUPO PARA, S.A. La citada Unidad de Ejecución en suelo urbano tiene la calificación de residencial U.A-2 (vivienda unifamiliar adosada). La edificabilidad totalmente patrimonializable -una vez adquiridos los aprovechamientos municipales- asciende a 9.232 metros cuadrados de techo, a materializar en 85 viviendas unifamiliares adosadas. Antes de la transmisión, la sociedad vendedora había elaborado y presentado para su aprobación el Proyecto de Urbanización, y la solicitud de innecesariedad del Proyecto de Reparcelación (dado que todas las parcelas pertenecían a un mismo propietario) y, asimismo, había solicitado licencia para edificar 85 viviendas unifamiliares adosadas, habiendo satisfecho el ICIO. En el momento de la venta, la Corporación municipal no había dictado resolución expresa concediendo la citada licencia de edificación, de ahí que la sociedad vendedora asumiera la obligación de obtener la licencia, siendo a su cargo todas las gestiones pendientes y los costes que las mismas conllevaran. Con fecha 7 de agosto de 2006 se obtuvo licencia de demolición para la vivienda unifamiliar aislada existente en los terrenos adquiridos. El derribo fue culminado el 11 de octubre de 2006.

Las STS 28 de octubre de 2015, rec. cas. 427/2013 y de 14 de marzo de 2017, rec. cas. 203/2016, sostienen, en la línea de lo mantenido por la citada STJUE de 17 de enero de 2013, que lo relevante a los efectos de la exención del art. 20. Uno.20º LIVA "no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente".

La sentencia recurrida no ha entrado a valorar esa jurisprudencia.

Como ya se ha dicho, la intención declarada de las partes, respecto a la sujeción al IVA de una operación, debe tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación de este tipo, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos. Procede, pues, que llevemos a cabo una labor de integración. Esta Sala considera que la intención de las partes, plasmada en la escritura, está respaldada por elementos objetivos a los que antes nos hemos referido, cuáles son, que las fincas integran el Polígono o Unidad de Ejecución denominada UEN-07 "Rio Guardalobo", del Plan de Ordenación Urbana, que al tiempo de la transmisión estaba aprobado definitivamente; que la citada Unidad de Ejecución en suelo urbano tiene la calificación de residencial U.A-2 (vivienda unifamiliar adosada); que antes de la transmisión, la sociedad vendedora había elaborado y presentado para su aprobación el Proyecto de Urbanización y la solicitud de innecesariedad del Proyecto de Reparcelación; asimismo, que había solicitado licencia para edificar 85 viviendas unifamiliares adosadas y que había satisfecho el ICIO correspondiente; y que la sociedad vendedora había asumido la obligación de obtener la licencia, siendo a su cargo todas las gestiones pendientes y los costes que las mismas conllevaran. Por ello concluimos que la transmisión en cuestión es de un terreno edificable.

Por todas las razones expuestas fijamos la siguiente doctrina: a los efectos de la exención del artículo 20.Uno.20º LIVA, en particular, la exigencia de que se trate de un terreno rustico o no edificable, ha de entenderse referida a la calificación y realidad urbanística a la fecha de la transmisión, pero cuando estas características no arrojen luz sobre tal extremo, deberá llevarse a cabo una apreciación global de las circunstancias que rodean a la transmisión del terreno, incluida la de la intención de las partes, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos, para determinar si dicha transmisión se refiere, o no, a un terreno edificable.

CUARTO. - *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación*

La recurrente solicita que, con estimación del presente recurso de casación, se anule la sentencia impugnada, declarando que, conforme a la citada sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, el carácter edificable o urbanizable de los terrenos, no ha de atender al aspecto material existente en el momento de la venta de los terrenos, es decir, al hecho objetivo de estar en posesión de licencia o de haberse realizado materialmente operaciones de transformación física de los terrenos al tiempo mismo de la venta.

Defiende que, teniendo en cuenta que el objetivo de la Directiva es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción y las parcelas lo estaban en nuestro caso concreto; teniendo en cuenta también que la neutralidad que rige en IVA no debe llevar a tratar diferente el suelo por el hecho de haber obtenido o no esa licencia que ya estaba pedida y comprometida por el vendedor; y, por último, teniendo en cuenta la intención declarada de las partes en la escritura de compraventa,



debe concluirse que en el caso de autos la operación quedó sujeta y no exenta al IVA, lo que llevaba a un tipo del AJD del 1%.

La Abogacía del Estado solicita la confirmación de la sentencia de instancia, proponiendo que la respuesta a la cuestión con interés casacional sea que la exención prevista en el artículo 20.Uno.20 LIVA y, en particular, la exigencia de que se trate de un terreno rústico o no edificable, pueda tomar en consideración no sólo la calidad y realidad urbanística a la fecha de la transmisión (teniendo en consideración, especialmente, que no esté urbanizado ni en curso de urbanización en ese momento), sino también otros parámetros como la intención de las partes y los compromisos asumidos por el adquirente, siempre que se aporten al expediente índicos suficientes que permitan concluir que el terreno transmitido está destinado a la edificación.

Por su parte, la Junta de Andalucía solicita que se confirme la sentencia recurrida, y concluyendo que la doctrina correcta es que, efectivamente, la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA, implica la valoración de todos los elementos concurrentes, no sólo la calificación y la realidad urbanística al tiempo de la transmisión, sino otros parámetros objetivos siempre que se aporten los elementos fácticos precisos para considerar probado que el terreno transmitido está destinado a la edificación, cuestión a valorar por el Tribunal sentenciador.

Por todas las razones expresadas en el fundamento de derecho anterior, procede haber lugar al recurso de casación, de suerte que se casa y anula la sentencia recurrida, al tiempo que estimamos el recurso contencioso administrativo núm. 87/2017 deducido por la representación procesal de GRUPO PRA, S.A. frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 2016, confirmatoria en alzada de la emitida por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de 19 de diciembre de 2013, con relación al tipo impositivo que se considera aplicable a la compraventa de terrenos formalizada entre la entidad GRUPO INMOBILIARIO XXI SL y GRUPO P.R.A S.A. en Escritura Pública de fecha 28 de diciembre de 2007, y, consecuentemente, se anulan las resoluciones y actos recurridos por no ser conformes a derecho.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
Primero. - Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo. - Haber lugar al recurso de casación núm. núm. 2754/2019 interpuesto por Grupo PRA, S.A. contra la sentencia núm. 2118/2018 de 15 de octubre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 87/2017 deducido por la representación procesal de GRUPO PRA, S.A. frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 2016, confirmatoria en alzada de la emitida por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de 19 de diciembre de 2013, con relación al tipo impositivo que se considera aplicable a la compraventa de terrenos formalizada entre la entidad GRUPO INMOBILIARIO XXI SL y GRUPO P.R.A S.A. en Escritura Pública de fecha 28 de diciembre de 2007, y, consecuentemente, se anulan las resoluciones y actos recurridos por no ser conformes a derecho.

Cuarto. - No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.