



Roj: **STS 4592/2014** - ECLI: **ES:TS:2014:4592**

Id Cendoj: **28079130022014100507**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **06/11/2014**

Nº de Recurso: **3110/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a seis de Noviembre de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. al margen anotados, el presente recurso de casación, número **3110/2012**, interpuesto por D<sup>a</sup>. María Luisa Sánchez Quero, Procuradora de los Tribunales, en representación de **AGRO-NATSUN. S.L.**, contra la Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de fecha 25 de junio de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 76/08, deducido frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, de 31 de octubre de 2007, relacionada con acuerdo de liquidación, referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, del ejercicio 2003.

Ha sido parte recurrida, y se ha opuesto al recurso, **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**, representada por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El conflicto que ha dado lugar al presente recurso de casación tiene su origen en el acuerdo de la Dependencia de Inspección de la Delegación de Murcia de la A.E.A.T. de fecha 9 de septiembre de 2004, correspondiente al Acta A02 70868482, por el que se giró liquidación a cargo de AGRO-NATSUM, S.L., en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003, del que resultaba una deuda a devolver de 838,27 euros, frente a la solicitada en la liquidación presentada por la interesada de 691.853 euros, como consecuencia de no considerar procedente la Administración la deducción del impuesto soportado en la adquisición de dos fincas, en la medida en que la transmitente, "Sociedad Civil Minera la Recuperada", no tenía la consideración de empresario, ni por lo tanto de sujeto pasivo del Impuesto y que no se daba la excepción a la exención del IVA prevista en el art. 20.Uno.20º, al tratarse de terrenos que no podían considerarse urbanizados o en curso de urbanización.

Como no se conformara con el acuerdo dictado, la entidad AGRO-NATSUM, S.L. interpuso reclamación económico-administrativa contra la misma, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, que dictó resolución desestimatoria, de fecha 31 de octubre de 2007.

**SEGUNDO.-** La representación procesal de AGRO-NATSUM, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia y la Sección Segunda de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 76/08, dicto sentencia, desestimatoria, de fecha 25 de junio de 2012.

**TERCERO.-** Tras preparar recurso de casación contra la sentencia y tenerse por preparado el mismo, la entidad AGRO-NATSUM, S.L., representada por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup> María Luisa Sánchez Quero, lo interpuso, por medio de escrito presentado en este Tribunal Supremo, en 10 de octubre de 2012, en el que solicita su anulación y que se condene a la Administración a indemnizar a la recurrente en el gasto que ha tenido que realizar para satisfacer la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional.



**CUARTO** .- Por Providencia de la Sección Primera de esta Sala, de 22 de noviembre de 2012, se acordó dar traslado a las partes, para alegaciones, por plazo común de diez días, sobre la posible concurrencia de la siguiente causa de inadmisión del recurso: **1º)** Carecer manifiestamente de fundamento el motivo primero del escrito de interposición del recurso de casación, articulado con base en el artículo 88.1.c) LJCA , por incongruencia interna de la sentencia, pues de la lectura de la misma se observa que los fundamentos de su decisión y el fallo no resultan contradictorios ( artículo 93.2.d) LJCA ); **2º)** Carecer también de fundamento el motivo segundo del escrito de interposición del recurso de casación, articulado con base en el artículo 88.1.c) LJCA , por incongruencia omisiva de la sentencia, por cuanto que este motivo se articula de forma subsidiaria, para el supuesto de que se entendiese que la sentencia de instancia no reconoce la condición de empresario de la entidad transmitente, pues de la lectura de la sentencia objeto de impugnación, se desprende sin ningún género de duda, que la SOCIEDAD CIVIL MINERA LA RECUPERADA, sociedad transmitente ostenta la condición de empresario (93.2.d) LJCA); **3º)** Carecer de fundamento el motivo tercero del escrito de interposición del recurso de casación ya que la coexistencia en el escrito de interposición del recurso de casación, de infracciones reconducibles a los apartados c ) y d) del artículo 88.1 de la LJCA en el mismo motivo, resulta incompatible con el rigor formal que dicha Ley atribuye al recurso extraordinario de casación recogido en el artículo 92.1 de la LJCA , dada la especialidad de dichos motivos, que son mutuamente excluyentes.

Una vez cumplimentado el trámite por ambas partes, recurrente y recurrida, la Sección Primera dictó Auto, de fecha 21 de marzo de 2013 , en el que se acordó: " *declarar la admisión de los motivos tercero, cuarto y quinto del recurso de casación interpuesto, al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , por la representación procesal de AGRO-NATSUN, S.L., contra la sentencia de 25 de junio de 2012 de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Segunda, del T.S.J de Murcia, dictada en el recurso nº 76/200 ; para lo cual se remiten las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, de conformidad con las normas de reparto de asuntos, y la inadmisión de los motivos primero y segundo del recurso de casación interpuestos por la referida parte contra la mencionada sentencia.*"

La fundamentación del Auto es la siguiente:

"PRIMERO.- La Sentencia impugnada desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de AGRO-NATSUN, S.L. contra la resolución del T.E.A.R de Murcia de 31 de octubre de 2007, que desestimó la reclamación económico administrativa deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Inspección de la Delegación en Murcia de la AEAT, de 9 de septiembre de 2004, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2003, del que resulta una deuda a devolver de 838,27 euros, frente a los 691.853,98 euros, resultantes de su autoliquidación.

SEGUNDO.- «AGRO-NATSUN, S.L.» invoca cinco motivos de casación contra la sentencia de 25 de junio de 2012 de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Segunda, del T.S.J de Murcia, dictada en el recurso nº 76/2008 . Los dos primeros, los articula por la vía del artículo 88.1.c) LJCA . En el primero, denuncia incongruencia interna de la sentencia, con infracción de los arts 24.1 y 120 CE , 33 y 67 LJCA , 218 LEC y sentencias de este Tribunal que especifica, en relación con la incongruencia interna. A juicio de la parte, la sentencia impugnada, al haber reconocido la condición de empresario de la Sociedad Civil transmitente, debería haber estimado el recurso, y en la medida en que no lo hace, sino que examina, una vez reconocida la condición de empresario de la referida sociedad, si se da o no la excepción al IVA, está incurriendo, a su juicio, en incongruencia interna y falta de coherencia.

En el segundo de los motivos, articulado también por la vía del artículo 88.1.c) LJCA , con carácter subsidiario respecto del primer motivo, denuncia la parte incongruencia omisiva de la sentencia, para el caso de que se entienda que la Sala de instancia no ha declarado la condición de empresario de la Sociedad Civil transmitente.

Pues bien, ante las denuncias de incongruencia efectuadas por la parte recurrente en ambos motivos, es preciso traer a colación la doctrina sentada por este Tribunal y por el Tribunal Constitucional, en relación con lo que ha de entenderse por incongruencia, Así el Tribunal Constitucional ha dicho que la incongruencia consiste en la ausencia de respuesta a las pretensiones de las partes, es decir un desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formulan sus pretensiones ( STC 36/2006, de 13 de febrero ).

La citada doctrina distingue entre lo que son meras alegaciones formuladas por las partes en defensa de sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas ( STC 189/2001, 24 de septiembre ). Son sólo estas últimas las que exigen una respuesta congruente ya que no es preciso una respuesta pormenorizada de todas las cuestiones planteadas ( STC 36/09, de 9 de febrero ), salvo que estemos ante una alegación fundamental planteada oportunamente por las partes ( STC 4/2006, de 16 de enero ). E insiste en que es una categoría legal y doctrinal cuyos contornos no corresponde determinar al citado máximo intérprete constitucional ( STC 8/2004, de 9 febrero ). Cabe, además, una respuesta de forma tácita o implícita obtenida del conjunto de razonamientos ( STC 29/2008, de 20 de febrero ). No cabe un desajuste entre el fallo y las pretensiones de



las partes que contravenga los razonamientos expuestos para decidir ( STC 114/2003 de 16 de junio ). Si se desatiende un aspecto con posible incidencia en el fallo puede darse lugar a una denegación de justicia ( STC 24/2010, de 27 de abril , FJ4).

Constatamos que no es necesaria una correlación literal entre el desarrollo argumentativo de los escritos de demanda y de contestación y el de los fundamentos jurídicos de la sentencia. Podemos, por ello, resumir la doctrina de esta Sala sobre la materia en:

a) Se incurre en el vicio de incongruencia tanto cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda ( STS de 8 de julio de 2008 , rec. casación 6217/2005, STS 25 de febrero de 2008 , rec. casación 3541/2004 ), es decir la incongruencia omisiva o por defecto; como cuando resuelve sobre pretensiones no formuladas, o sea incongruencia positiva o por exceso ( sentencias de 20 de septiembre 2005 , rec. casación 3677/2001, de 5 de diciembre de 2006, rec. casación 10233/2003 y 20 de junio de 2007 , rec. casación 11266/2004).

b) El principio de congruencia no se vulnera por el hecho de que los Tribunales basen sus fallos en fundamentos jurídicos distintos de los aducidos por las partes ( STS 17 de julio de 2003, rec. casación 7943/2000 ). En consecuencia el principio "iuris novit curia" faculta al órgano jurisdiccional a eludir los razonamientos jurídicos de las partes siempre que no altera la pretensión ni el objeto de discusión.

c) Es suficiente con que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas ( STS 3 de noviembre de 2003 , rec. casación 5581/2000 ). Cabe, por ello, una respuesta global o genérica, en atención al supuesto preciso, sin atender a las alegaciones concretas no sustanciales.

d) No incurre en incongruencia la sentencia que otorga menos de lo pedido, razonando porqué no se concede el exceso ( STS 3 de julio de 2007 , rec. casación 3865/2003 ).

e) No cabe acoger un fundamento que no se refleje en la decisión ya que la conclusión debe ser el resultado de las premisas establecidas ( Sentencias de 27 de enero de 1996 , rec. de casación 1311/1993 ).

f) Es necesario que los argumentos empleados guarden coherencia lógica y razonable con la parte dispositiva o fallo, para no generar incoherencia interna, pues de no haberla se genera confusión ( STS 23 de abril de 2003, rec. de casación 3505/1997 ). Contradicción entre fallo de la resolución y su fundamentación reputada por el Tribunal Constitucional defecto de motivación lesivo del derecho a la tutela judicial efectiva y no vicio de incongruencia ( STC 127/2008, de 27 de octubre , FJ2), si bien este Tribunal ( STS 4 de noviembre de 2009, recurso de casación 582/2008 , FJ4) reputa incongruencia interna la contradicción entre lo que se razona y lo que se decide derivada de error evidente en la redacción de un párrafo caracterizado por recaer sobre la circunstancia de la que depende la decisión del proceso).

Pues bien, en el presente caso, la sentencia impugnada, tras reconocer que la Sociedad Civil transmitente debe ser considerada, a los efectos debatidos como empresaria, y por tanto, como sujeto pasivo del Impuesto, llega a la conclusión, de que tal circunstancia no es suficiente para entender procedente la deducción del IVA practicada por la recurrente en su autoliquidación, por cuanto que queda por resolver si se da la excepción a la exención del IVA. La Sala de instancia, resuelve dicha cuestión, poniendo en relación el artículo 5.Uno d) LIVA y el artículo 20.Uno.20, apartado 3 a, de la referida Ley , y llega a la conclusión de que al tratarse de una operación de transmisión de terrenos rústicos, no basta con que se realicen las actividades empresariales o profesionales del art 5.1.a) de la LIVA , sino que se ha de tener tal condición de empresario para realizar actividades de urbanización de terrenos exigidas en el art 51.1.d), artículo que pone en relación con el 20.Uno.20, apartado 3 a, de la referida Ley , para desestimar el recurso.

Con base en lo expuesto, la manera en que esta planteado el motivo, carece de fundamento, por cuanto que, lejos de apreciarse la incongruencia denunciada, se observa la coherencia entre la fundamentación jurídica de la sentencia y la parte dispositiva de la misma, cuestión distinta es que la recurrente no esté de acuerdo con la referida fundamentación -supeditación de la sujeción al IVA a la condición o no de empresario o profesional del transmitente por razón de efectuar labores de urbanización sobre los terrenos- lo que es cuestión distinta y, en cuanto atinente al tema de fondo, ajena al motivo casacional empleado. Las recurrentes podrán estar en desacuerdo con la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia, pero no hay duda de que la misma ha fundamentado su decisión y no ha dejado de examinar y responder a las cuestiones planteadas en el proceso, por lo que, en definitiva, no existen las infracciones denunciadas en el referido motivo, y en consecuencia, no procede la admisión del mismo, ello sin perjuicio, de que la cuestión de fondo pueda ser examinada con ocasión del motivo tercero del recurso, articulado, debidamente, por la vía del artículo 88.1.d), por la infracción de las normas sustantivas que se especifican.

TERCERO.- A la misma conclusión de inadmisión ha de llegarse, y por las mismas causas, en relación con el motivo segundo del recurso, articulado por la vía del artículo 88.1.c) LJCA , con carácter subsidiario respecto



del primer motivo, por incongruencia omisiva de la sentencia, para el caso de que se entienda que la Sala de instancia no ha declarado la condición de empresario de la Sociedad Civil transmitente, pues, como ya se ha indicado en el motivo anterior, la sentencia impugnada no ha incurrido en la incongruencia denunciada, pues ha declarado que la referida sociedad tiene la condición de empresario del artículo 5 de la Ley del IVA, ello con independencia, de que en el caso de autos, al tratarse de la transmisión de terrenos rústicos, deba reunir el transmitente la condición de empresario para realizar las actividades a que se refiere el artículo 5.1.d) LIVA. Nuevamente por tanto, el recurrente, en este motivo, lo que hace es discrepar de la fundamentación jurídica de la sentencia objeto de impugnación, y, en consecuencia, dicha denuncia no cabe articularla por la vía del apartado c) del artículo 88.1) LJCA, sino por la del apartado d) del referido precepto.

CUARTO.- No concurre, sin embargo, la causa de inadmisión del motivo tercero del escrito de interposición del recurso de casación, puesta de manifiesto a las partes en la providencia de 22 de noviembre de 2012. La parte, en el referido motivo, a través del apartado d) del artículo 88.1 de la LJCA, denuncia la infracción del artículo 5 de la Ley del IVA, en relación con el artículo 4 de dicho texto legal, justificando dicha denuncia en el hecho de que la Sala de instancia ha entendido que en la actividad de venta de terrenos, la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA requiere el cumplimiento de forma acumulativa de los requisitos establecidos en las letras a) y d) del artículo 5.1) LIVA. Pues bien, aunque en el referido motivo se hace referencia nuevamente, a la incongruencia de la sentencia, lo cierto, es que, puede entenderse, que la denuncia de incongruencia se ha hecho, a los efectos de explicar este tercer motivo de recurso, poniendo en relación este motivo tercero con los dos primeros del escrito de interposición.

En consecuencia, de conformidad con el artículo 93.2.d) LJCA, procede declarar la inadmisión de los motivos primero y segundo del recurso, por su carencia de fundamento, y la admisión de los motivos tercero, cuarto y quinto, sin que obste a dicha conclusión las alegaciones efectuadas por la parte recurrente en el trámite de audiencia al efecto conferido, en las que insiste en que la sentencia impugnada adolece de congruencia interna y de que en cualquier caso, la inadmisión de los referidos motivos, al haber sido articulados por el cauce procesal adecuado, ha de hacerse por sentencia, pues es evidente con base a lo razonado en el cuerpo de esta resolución, que los referidos motivos carecen de fundamento, y esta Sala está apoderada para inadmitirlos, en este trámite, de conformidad con lo previsto en el artículo 93.2.d) LJCA."

**QUINTO.-** El Abogado del Estado se opuso al recurso interpuesto por medio de escrito presentado en 3 de julio de 2013, en el que solicita su desestimación, con imposición de las costas procesales a la recurrente.

**SEXTO.-** Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del cinco de noviembre de dos mil catorce, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El conflicto al que hace referencia el primero de los Antecedentes de esta Sentencia fue trasladado a la vía contencioso administrativa, en la que la recurrente, a efectos de sostener la posibilidad de deducción del IVA soportado en la adquisición de dos fincas, mantuvo, de un lado, que la transmitente ("Sociedad Civil Minera la Recuperada") tenía la condición de empresario, dado que previamente había realizado numerosas transmisiones de inmuebles, lo cual suponía que ésta constituía su actividad económica habitual, y, de otro, que, suponiendo que la transmisión ahora contemplada fuera aislada, la referida entidad debía considerarse como promotora de la urbanización, a la vista de lo dispuesto en el artículo 5.Uno. d) de la Ley 37/1992, reguladora del IVA- que atribuye la condición de empresario o profesional a quien efectúe la urbanización de terrenos-, sin que a estos efectos fuera de aplicación la excepción a la exención contemplada en el artículo 20.Uno. 20 ni la jurisprudencia surgida en torno al mismo.

Sin embargo, la sentencia aquí impugnada desestima la alegación de la demandante y si bien da por probado que la cedente había llevado a cabo transmisiones anteriores, considera que la no aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA exige que el transmitente haya resultado llevado a cabo actuaciones materiales de urbanización, circunstancia no concurrente en el presente caso.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia, que es el que contiene la esencia de la "ratio decidendi", se argumenta:

"Dispone el art. 5.1 de la Ley reguladora del IVA 37/1992, que a los efectos de lo dispuesto en la Ley se reputarán empresarios o profesionales, entre otras personas o entidades, la siguiente: 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. Por su parte el art. 5.2 dispone que son actividades empresariales o profesionales la que impliquen la ordenación





por cuenta propia de factures de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios ..... A efectos de este impuesto las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención confirmado por elementos objetivos de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos qua que se refieren las letras b, c, y d del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido. Seguidamente el apartado 3 del mismo precepto establece los casos en los que se presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) en los supuestos a que se refiere el art. 3 del Código de Comercio . b) Cuando para la realización de las actividades definidas en el art. 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. Por último el apartado 4 señala que los solos efectos de lo dispuesto en los arts. 69 , 70 y 72 de esta Ley , se reputaran empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados: a) Quienes realicen actividades empresariales o profesionales que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del art. 4 de esta Ley . b) Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración española.

De lo anterior se desprende que para que la sociedad civil en cuestión pueda ser considerada sujeto pasivo del impuesto tendría que darse alguna de las siguientes circunstancias:

- 1) Que realizara una actividad empresarial entendiendo como tal una que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción material y/o humanos.
- 2) O que no realizando esa actividad, se hubiera dedicado, aunque sea aisladamente, a la urbanización de terrenos o a la promoción de edificaciones.

Es evidente como tuvo ocasión de señalar el Tribunal Económico Administrativo de Andalucía en la resolución aportada por la parte actora que en el presente caso la sociedad civil transmite debe ser considerada a los efectos aquí debatidos como empresaria por realizar una actividad mercantil contemplada en la escritura de su constitución y por tanto como sujeto pasivo del impuesto. La propia Administración en la contestación de la demanda reconoce como hecho acreditado que en los últimos años se ha dedicado a transmitir fincas de su propiedad en condiciones similares a la aquí contemplada y que tal actividad está contemplada en dicha escritura como uno de sus objetos sociales y por tanto como integrante de su actividad mercantil a efectos de lo dispuesto en el art. 5.2 de la Ley 37/1992 . El hecho de que el actuario diga que en las bases tributarias de las que dispone la Administración no constan imputaciones realizadas a dicha sociedad (salvo la transmisión aquí contemplada), se estima insuficiente para llegar a la conclusión de que no realice una actividad empresarial. Del contenido de la resolución del TEAR de Andalucía se desprende que ha realizado otras transmisiones y ha tributado por Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo la anterior circunstancia no es suficiente para entenderse procedente la deducción del IVA practicada por la actora en su liquidación, pues queda por resolver si se da la excepción a la exención del IVA a la que antes hacíamos referencia ( art. 5. 1 d), en relación con el art. 20. Uno.20, tercer párrafo letra a) LIVA ).

El art. 5.Uno d) LIVA considera empresario o profesional a quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. En consecuencia distingue entre quienes se dedican a la urbanización de terrenos y quienes se dedican a la promoción de edificaciones. En este caso la sociedad transmitente no puede ser encuadrada en el segundo grupo, sino en todo caso en el primero, siendo aplicable por lo tanto la doctrina del TEAC, confirmada por el Tribunal Supremo ( STS de 19 de abril de 2003 , que confirma el criterio mantenido por el TEAC en resoluciones de 10 de julio y 21 de octubre de 1998), en relación con lo que ha de entenderse como "urbanizador", teniendo en cuenta que el último precepto indicado (art. 20.Uno), en el apartado 3 a) referido, dispone que está exenta del impuesto, entre otras, la siguiente operación interior: 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 actividad agraria y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o superficies viales de uso público; añadiendo posteriormente en el apartado tercero letra a) que 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 realizada por el promotor de la urbanización , excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Se dice por la actora que dicha doctrina jurisprudencial se refiere al art. 20. Uno. 20º LIVA y no al art. 5 de la misma Ley . Sin embargo ambos preceptos deben ser interpretados de forma sistemática como integrantes de la misma Ley, lo que supone dar a los términos empleados por uno y otro precepto el mismo sentido y



significado (al definir lo que debe entenderse como urbanizador o como terrenos urbanizados o en curso de urbanización). De ahí que la Sala entienda aplicable la doctrina sentada por dicha jurisprudencia cuando exige para que pueda considerarse que existe urbanizador que haya iniciado actuaciones materiales de urbanización del suelo, siendo de destacar que en este caso la propia actora reconoce que la entidad transmitente no había iniciado tales actuaciones materiales de urbanización, habiéndose limitado a efectuar actuaciones puramente formales (que ni siquiera se concretan); actuaciones que por lo tanto no son suficientes para considerar que se haya producido una auténtica urbanización de terrenos que permita considerar a la sociedad civil vendedora como urbanizadora."

**SEGUNDO.-** Pues bien, ante la sentencia desestimatoria, el recurso de casación contra la misma se articula con cinco motivos, si bien los dos primeros fueron declarados inadmisibles por el Auto de la Sección Primera de esta Sala, de 21 de marzo de 2013 reseñado en los Antecedentes.

Por tanto, se enumeran a continuación los motivos declarados admisibles, que por el orden que se exponen son los siguientes:

**1º)** En el tercer motivo se alega infracción del artículo 5 de LIVA, en relación con el 4 de la misma, "al entender el Tribunal de instancia que en la actividad de venta de terrenos la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA, requiere el cumplimiento, de forma cumulativa, de los requisitos establecidos en las letras a) y d) del artículo 5. Uno de LIVA".

La tesis que mantiene la recurrente es la de que la sociedad civil transmitente podía ser considerada empresario, y por tanto sujeto pasivo del Impuesto, bien por realizar una actividad de ordenación por cuenta propia de factores de producción material y/o humanos, bien ( letra a) del artículo 5 de la Ley del IVA ), bien por llevar a cabo la urbanización de terrenos o la promoción de edificaciones (letra d) del precitado artículo 5).

Por su parte, el Abogado del Estado opone que en el presente caso, la transmitente no había iniciado actuaciones materiales de urbanización, pues las llevadas a cabo eran meramente formales, por lo que no tenía la condición de entidad urbanizadora, no cumpliéndose por ello lo dispuesto en el artículo 5.1.d) de la Ley del Impuesto.

**2º)** En el cuarto motivo, se alega infracción del artículo 105 de la Ley General Tributaria y de la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, relativa a la obligación de que el expediente esté completo, a la carga que sobre cada parte pesa de probar el supuesto de hecho de que la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor y a la plena aplicación del principio de facilidad probatoria que consagra la jurisprudencia, y ello por confirmar el Tribunal de instancia la liquidación practicada pese a la ausencia total de prueba de que adolecen todas las actuaciones inspectoras como el expediente elaborado por la Administración, en lo relativo a la condición de empresario o profesional de la entidad transmitente, y pese a recaer sobre ella dicha carga probatoria.

En este caso, el Abogado del Estado opone que la Inspección razonó adecuadamente que la entidad transmitente no tenía la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, añadiendo que en el recurso contencioso-administrativo hubo recibimiento a prueba, practicándose las propuestas y admitidas con el resultado que obra en autos, cuya valoración ha sido hecha en los fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida. Se concluye afirmando que "la recurrente ha podido alegar y probar cuanto a su derecho convenía, por lo que consideramos que no existía la infracción alegada del artículo 105 de la Ley General Tributaria".

**3º)** En fin, en el quinto motivo, se alega infracción de los artículos 9 y 103 de la Constitución, 145 de la Ley General Tributaria y de la consolidada jurisprudencia acerca de la íntegra regularización de la situación tributaria del contribuyente, neutralidad y evitación del enriquecimiento injusto, toda vez que la sentencia debió reconocer que la regularización operada era errónea y, por tanto, el derecho de la recurrente a la devolución de las cuotas de IVA indebidamente deducidas según la Inspección, pero efectivamente satisfechas, dando lugar con ello a regularización sin cuota a pagar.

El Abogado del Estado opone que la regularización se efectuó conforme a las normas aplicables y se hace sin perjuicio de la posibilidad de iniciación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, evitando así las consecuencias a que alude el motivo casacional.

**TERCERO.-** Resolvemos conjuntamente los tres motivos declarados admisibles, comenzando por señalar que en la Sentencia de esta Sala de 2 de abril de 2012 (recurso de casación nº 4842/2008) se ha dicho: (Fundamento de Derecho Primero)

"...el artículo 20 Uno 2º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableció la exención en el IVA de las entregas de "terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables", señalando que 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 ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa". Por otro lado, se equiparan a la entrega de terrenos edificables a estos efectos (esto es, se excluyen de la exención controvertida) las entregas de "terrenos urbanizados o en curso de urbanización".

La determinación de lo que deba entenderse por "terrenos en curso de urbanización" ha sido (y posiblemente siga siéndolo aún hoy) una de las cuestiones más controvertidas en la aplicación de la Ley 37/1992 debido a la utilización fundamentalmente de dos criterios distintos (el material frente al jurídico) en su interpretación. El criterio material considera que la expresión "en curso de urbanización" se refiere a las operaciones materiales de transformación del terreno para dotarlo de los servicios que lo convierten en terreno apto para edificar. En esta interpretación, la exención del artículo 20 Uno 20º de la Ley 37/1992 resultaría sólo excluida cuando las obras hubieran comenzado efectivamente antes de la transmisión del terreno. De forma paralela, con esta interpretación podrá atribuirse al particular transmitente la condición de empresario a efectos del IVA en virtud del artículo 5.Uno d) de la LIVA cuando haya efectuado las obras materiales de urbanización del terreno.

Esta interpretación mantenida ya desde hace años por la doctrina administrativa (numerosas resoluciones del TEAC) ha resultado finalmente confirmada por el Tribunal Supremo en las SSTs de 19 de abril de 2003 , 11 de octubre de 2004 y 8 de noviembre de 2004 ".

En el presente caso, la sentencia da por probado que la transmitente no había dado comienzo material a la urbanización, y por tal razón, entiende procedente la aplicación de la exención del artículo 20.Uno 20º y no la excepción a la misma, prevista para la transmisión de terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

Tal decisión merece en principio la calificación de conforme a Derecho.

Ahora bien, parece oportuno recordar que, tal como se ha dicho en la Sentencia de 5 de junio de 2014 (recurso de casación 947/2012 , en el que se enjuició una situación análoga a la que ahora resolvemos), el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida y que por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002 ) se dijo: *" Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores." En la misma Sentencia se dijo que "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA."*

Este criterio se confirmó en la Sentencia de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012 ).

En el mismo sentido, Sentencias de 10 de abril de 2014 ( recurso de casación 2887/2012), de 11 de abril de 2014 ( 2877/2012 ) y de 2 de octubre de 2014 ( recurso de casación 5668/2011 ).

A la misma conclusión se llega con la invocación de los principios de neutralidad del impuesto y de proscripción del enriquecimiento injusto.

En todo caso, la doctrina expuesta es aplicable no solo en los casos en que la regularización inspectora comporta una liquidación a ingresar, sino en aquellos otros en que, como en el presente, supone una disminución del importe a devolver al no admitir compensación con IVA soportado.

Por ello, se estima el motivo.

**CUARTO** .- La conclusión alcanzada en el anterior Fundamento de Derecho determina la anulación de la sentencia y esto último obliga, de conformidad con el artículo 95.2. d) de la Ley de esta Jurisdicción , a resolver lo que proceda dentro de los términos en que aparece planteado el debate, lo que debe hacerse estimando el recurso contencioso-administrativo, anulando la liquidación girada y la resolución del TEAR que la confirmó, y ordenando que aquella sea sustituida por otra en la que se tengan en cuenta las consideraciones del anterior Fundamento de Derecho.

En cambio, no procede condena al pago del importe satisfecho por la tasa del ejercicio de la potestad jurisdiccional, pues esta Sala tiene manifestado que, tratándose la mencionada tasa de un gasto más del



proceso, ha de estarse a lo que se disponga en orden al pago de las costas [ Sentencias de 14 de enero de 2011 (recurso de casación 509/07, FJ 11 º) y 23 de diciembre de 2010 (recurso de casación 221/07 , FJ 13º)].

**QUINTO.**- No ha lugar a la imposición de costas en el presente recurso de casación y tampoco en la instancia.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

**PRIMERO.** - Que debemos **estimar y estimamos en parte** , el recurso de casación, número **3110/2012**, interpuesto por D<sup>a</sup>. María Luisa Sánchez Quero, Procuradora de los Tribunales, en representación de **AGRO-NATSUN. S.L.** , contra la Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de fecha 25 de junio de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 76/08 , sentencia que se casa y anula. Sin costas.

**SEGUNDO.** - Que debemos **estimar y estimamos** el recurso contencioso-administrativo número 76/08, anulando la liquidación girada y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia que la confirmó, ordenando que aquella sea sustituida por otra en la que se tengan en cuenta las consideraciones del Fundamento de Derecho Tercero de esta Sentencia. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.