



Roj: **ATS 5770/2017 - ECLI:ES:TS:2017:5770A**

Id Cendoj: **28079130012017201138**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **14/06/2017**

Nº de Recurso: **1536/2017**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 4622/2016,**
ATS 5770/2017,
STS 844/2018

AUTO

En la Villa de Madrid, a 14 de junio de 2017

HECHOS

PRIMERO.- 1. La Administración General del Estado, mediante escrito fechado el 8 de marzo de 2017, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de diciembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 330/2013, relativo a liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) del periodo 2007.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 8.Dos.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [«LIVA»], en relación con en con el 7.1º, letras a) y b), de la misma Ley, los artículos 14.1, 18.c) y 19 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, página 1) [en lo sucesivo, «Directiva IVA»], y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [«TJUE»] que resulta, entre otras, de las sentencias de 21 de noviembre de 2013, *Dixons* (C-494/12; EU:C:2013:758), 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering* (C-526/13; EU:C:2015:536) y 16 de junio de 2016, *Mateusiak* (C-229/15; EU:C:2016:454).

3. Justifica que tales normas fueron alegadas en el proceso y han sido tomadas en consideración por la Sala de instancia. En cuanto al artículo 8.Dos.2º LIVA, que sirvió de fundamento a la Administración para aprobar la liquidación tributaria, fue citado expresamente por la sentencia impugnada al final de su cuarto fundamento jurídico. La letras a) y b) del artículo 7.1º LIVA fueron alegadas por la entidad demandante para afirmar que no procede gravar la operación, al tratarse de un supuesto de no sujeción. Precisa que trae a colación los preceptos de la Directiva IVA porque habilitan al legislador español para regular como supuesto de entrega de bienes el contemplado en el artículo 8.Dos.2º LIVA [artículo 18.c) de la Directiva], así como los casos de no sujeción por transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial del artículo 7 LIVA [artículo 19 de la Directiva). De todos modos -dice-, la Directiva IVA y la jurisprudencia del TJUE fueron invocadas en su momento por el obligado tributario, tomadas en consideración por el Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) y hechas valer por el abogado del Estado a contestar la demanda.

4. Razona que la infracción de los artículos 7.1º, letras a) y b), y 8.Dos.2º LIVA fue relevante y determinante del fallo. La Sala de instancia considera que no hay una entrega de bienes del artículo 8.Dos.2º LIVA aplicando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que califica la división de cosa común como una concreción



o especificación de aquello que los comuneros ya tenían atribuido con anterioridad, sin que se produzca transmisión. Sin embargo, la LIVA, de conformidad con la Directiva IVA, sujeta al tributo las adjudicaciones de bienes por disolución de una comunidad (artículo 8), salvo que concurra un supuesto de no sujeción (artículo 7). Añade que en el presente caso concurre el presupuesto para la aplicación del artículo 8 LIVA, pues es un hecho incontrovertido que la comunidad de bienes era sujeto pasivo del impuesto, distinto de los comuneros, circunstancia no tomada en consideración por la sentencia impugnada. Abunda en lo anterior que el carácter de sujeto pasivo de la comunidad de bienes permite cuestionar la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada por la Sala de instancia en el cuarto fundamento jurídico de su sentencia. Dice no afirmar que se haya infringido tal jurisprudencia, pero sostiene que podría matizarse por el Tribunal Supremo si se toma en consideración el carácter de sujeto pasivo del IVA que tiene en el presente caso la comunidad de bienes.

5. Constata que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal y del ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

6. Considera que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la sentencia impugnada interpreta y aplica el derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE [artículo **88.2.f**] de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (BOE de 14 de julio)]. Expone que, en efecto, la Sala de instancia aplica los preceptos de la LIVA, incorporados al Derecho interno por transposición de la Directiva IVA, de manera contraria al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, apoyándose en una jurisprudencia que resulta insuficiente cuando la comunidad de bienes que se disuelve tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto, sin tomar en consideración el concepto de "entrega de bienes", que es un concepto propio del Derecho comunitario, así como la jurisprudencia del TJUE sobre adjudicación de bienes en caso de cese de actividad.

7. Razona sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre la cuestión, estableciendo una doctrina que zanje la polémica sobre la tributación por IVA de las adjudicaciones de bienes a los comuneros cuando se disuelve una comunidad que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA. Precisa que las dudas que suscita el caso tienen su reflejo en el voto particular incorporado a la sentencia discutida. La conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo resulta también, a su juicio, del hecho de que la jurisprudencia aplicada por la Audiencia Nacional no se refiere expresamente a la circunstancia de que la comunidad de bienes tenga la condición de sujeto pasivo.

SEGUNDO.- La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de marzo de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Administración recurrente ha comparecido el 6 de abril de 2017 y la parte recurrida el 10 de mayo siguiente, ambas dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sección

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la Unión Europea que se reputan infringidas, oportunamente alegadas en la demanda, consideradas por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas, y se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la sentencia recurrida interpreta y aplica el derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE [artículo **88.2.f**] LJCA]. Razona suficientemente la conveniencia de un pronunciamiento de esta Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo sobre la cuestión controvertida [artículo 89.2.f) LJCA].

SEGUNDO.- 1. Tal cuestión consiste en determinar si la adjudicación de bienes a los comuneros en la disolución de una comunidad de bienes, que era sujeto pasivo del IVA, debe tributar por dicho impuesto o si, por el contrario, constituye un supuesto de no sujeción.



2. La Sala de instancia es de la segunda opinión (*vid.* FJ 4º de su sentencia). Para llegar a tal conclusión trae a colación pronunciamientos de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. En primer lugar, hace valer la sentencia de 23 de mayo de 1998 (casación 2327/1997; ES:TS:1998:3357), conforme a la que la disolución de una comunidad y posterior adjudicación de un piso o local como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no es un acto traslativo del dominio, sin que a ello se opusiese el artículo 6.2.5º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 9 de agosto) [actual artículo 8.Dos.2º LIVA], pues «se refiere a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes -pisos o locales- resultantes de la división, en los que, como se ha dicho hasta la saciedad, no hay traslación de dominio» (FJ 3º). Dicho criterio fue reiterado en sentencia de 28 de octubre de 2009 (casación 6919/2003; ES:TS:2009:8061). Entiende la Audiencia Nacional que «la jurisprudencia citada sigue siendo de aplicación a la disolución de la comunidad de bienes efectuada el 31 de diciembre de 2007 pues la adjudicación efectuada a los comuneros no integra el hecho imponible "entrega de bienes" porque no es más que la concreción de aquellos de que los comuneros ya disponían con anterioridad, sin que se haya producido desde el punto de vista económico el incremento del valor que grava el impuesto». Finalmente, se hace eco de la reforma introducida en el artículo 8.2 LIVA por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre), para concluir que la nueva redacción clarifica «algo que ya se deducía de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es decir, la consideración como entrega de bienes de la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidas por una comunidad de bienes, porque, en este caso no se está ante la mera concreción o especificación de las cuotas indivisas sino que se entrega algo distinto fruto de la actividad económica realizada por la comunidad de bienes a favor de sus comuneros».

3. La sentencia impugnada cuenta con un voto particular discrepante. El magistrado disidente recuerda que la noción de "entrega de bienes" constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea y sostiene que no puede equipararse dicha noción a la idea de "transmisión del dominio" propia de nuestro Derecho civil. Trae a colación la sentencia del TJUE de 21 de noviembre de 2013, *Dixons*, ya referenciada, y las que en ella se citan, conforme a las cuales el concepto de "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable. También alude a la sentencia de 16 de junio de 2016, *Mateusiak*, con arreglo a la que se considera una entrega de bienes a título oneroso la mera tenencia de bienes propios por parte de un empresario que cesa en su actividad y que, previamente, se había deducido las cuotas del IVA soportado al adquirir los referidos bienes, que inicialmente estaban destinados a su actividad profesional

TERCERO.- 1. El artículo 14.1 de la Directiva IVA entiende por entrega de bienes, a efectos del IVA, la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Por su parte, el artículo 18.c) autoriza a los Estados miembros a asimilar a las entregas de bienes a título oneroso la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición, salvo que, como les permite el artículo 19, párrafo 1º, consideren que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes, no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

2. La LIVA, que es trasposición a nuestro Derecho interno de la Directiva IVA, sujeta al impuesto las entrega de bienes (artículo 4.Uno) y considera sujetos pasivos del mismo, entre otros, a las comunidades de bienes, cuando realicen operaciones sujetas al IVA (artículo 84.Tres). Nuestra Ley define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes (artículo 8.Uno), precisando que también se consideran como tales las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a comunidades de bienes, así como las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación total o parcial de aquéllas (artículo 8.Dos.2º) [la reforma de diciembre de 2012 añadió un segundo párrafo al precepto para precisar que se consideran entregas de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación].

3. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sostenido, en las sentencias citadas por la resolución recurrida en casación, que la adjudicación a los miembros de una comunidad de bienes, con ocasión de su disolución, de los bienes que la integran no está sujeta al IVA, pues no constituye un acto traslativo del dominio. Y lo ha hecho con independencia de si la comunidad que se disolvía era o no sujeto pasivo del IVA y, por consiguiente, de si en la adquisición de los bienes que se entregaban en su disolución había tenido derecho a la deducción total o parcial de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los bienes entregados en su disolución.



4. El TJUE, como se recuerda en el voto particular discrepante a la sentencia impugnada, ha subrayado que la noción de "entrega de bienes" es un concepto autónomo que alcanza a toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (sentencia de 21 de noviembre de 2013, *Dixons*, ya citada, apartado 20). Más en particular, la sentencia de 16 de junio de 2016, *Mateusiak*, también citada, ha considerado, en interpretación del artículo 18.c) de la Directiva IVA, que los Estados miembros pueden asimilar a una entrega de bienes a título oneroso y someter al IVA, en caso de cesación de la actividad económica del sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de éste, cuando tales bienes dieron lugar a una deducción del IVA en el momento de su adquisición (apartados 33 y 40 y parte dispositiva). Recuerda al respecto, que el objetivo principal del precepto es evitar que bienes que hayan dado derecho a la deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible, cualesquiera que sean los motivos o las circunstancias de éste (apartado 27).

5. A la vista de lo anterior, cabe interrogarse si la adjudicación de bienes en la disolución de una comunidad de bienes, que es sujeto pasivo del IVA, puede ser considerada entrega de bienes a efectos de dicho tributo y quedar sujeta al mismo. Desde luego la respuesta no es tan automática como la que se deduce de la jurisprudencia existente del Tribunal Supremo que la Sala de instancia aplica en la sentencia impugnada, sin que el párrafo añadido al artículo 8.Dos.2º por la Ley 16/2012 aclare nada al respecto, pues se limita a precisar que constituye entrega de bienes un supuesto específico: la adjudicación de terrenos urbanizados y edificaciones promovidas por comunidades de bienes.

6. Existen, por lo tanto, razones para pensar que la Sala de instancia pudiera haber resuelto el debate en contradicción con la jurisprudencia del TJUE, concurriendo así el interés casacional objetivo que contempla el artículo 88.2.f) LJCA y haciéndose necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión que este recurso de casación suscita.

CUARTO.- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 5 del anterior fundamento jurídico.

2. El precepto legal que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 8.Dos.2º LIVA, a la luz de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de la que es trasposición, y de la jurisprudencia del TJUE.

QUINTO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/1536/2017, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 22 de diciembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 330/2013.

2º) La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la adjudicación de bienes en la disolución de una comunidad de bienes, que es sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, puede ser considerada entrega de bienes a efectos de dicho tributo y quedar sujeta al mismo.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 8.Dos.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la luz de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de la que es trasposición, y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.



El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Manuel Vicente Garzon Herrero Segundo Menendez Perez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jose Juan Suay Rincon Jesus Cudero Blas

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ