



Roj: **STS 844/2018 - ECLI:ES:TS:2018:844**

Id Cendoj: **28079130022018100084**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/03/2018**

Nº de Recurso: **1536/2017**

Nº de Resolución: **370/2018**

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

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 370/2018**

Fecha de sentencia: 07/03/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1536/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de :

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: DPP

Nota:

R. CASACION núm.: **1536/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 370/2018**

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 7 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/**1536/2017**, interpuesto 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 330/2014 , relativo a una liquidación del impuesto sobre el impuesto sobre el valor añadido. Han intervenido como parte recurrida don Lorenzo y la Comunidad de Bienes DIRECCION000 , representados por la procuradora doña Sofía Pereda Gil.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO .- Objeto del recurso de casación y hechos del litigio

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 22 de diciembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso 330/2014 (ES:AN:2016:4622).

2. Los hechos que se encuentran en la base del litigio son los siguientes:

a) La Comunidad de Bienes DIRECCION000 (en lo sucesivo, « DIRECCION000 CB») se constituyó mediante documento privado el 30 de mayo de 2006. Estaba integrada por dos fundadores: don Lorenzo , con una participación del 99%, y la compañía Patrimonial Arba, S.L., con el 1% restante. Las participaciones en la mencionada sociedad se repartían en su totalidad entre la familia del Sr. Lorenzo (cónyuges y dos hijas).

b) DIRECCION000 CB estaba dada de alta como empresario promotor y sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA), constando en el epígrafe del impuesto sobre actividades económica (IAE) nº 833.2 "promoción de edificaciones".

c) Su objeto consistía en la adquisición de terrenos y la posterior promoción y edificación de viviendas, plazas de garaje, cuartos trasteros y naves industriales, para su venta o alquiler.

d) En la declaración del IVA del ejercicio 2006 solicitó y obtuvo la devolución de 202.467,94 euros en concepto de cuotas soportadas en la adquisición de terrenos. Otro tanto hizo en el ejercicio 2007, interesando el reintegro por el mismo concepto de 69.718,07 euros.

e) Patrimonial Arba, S.L., acordó su disolución, liquidación y extinción en junta general de 20 de diciembre de 2007. Al Sr. Lorenzo y a su esposa les correspondió a cada uno el 30% de los bienes y el 30% del metálico de tesorería. Cada una de las dos hijas del matrimonio recibió el 20% de los bienes y el 20% del metálico.

f) Mediante documento privado de 31 de diciembre de 2007, DIRECCION000 CB decidió disolverse y adjudicar sus bienes a los comuneros en proporción a su participación.

g) El 23 de octubre de 2008, la Agencia Estatal de Administración Tributaria giró a DIRECCION000 CB una liquidación en concepto de IVA del ejercicio 2007 por importe de 212.835,41 (202.467,94 euros de principal y el resto de intereses de demora) y denegó la devolución de las cuotas soportadas durante el ejercicio 2007, imponiéndole una sanción de 111.691,68 euros. La Administración entendió que la adjudicación de los bienes de la comunidad a los comuneros era una operación sujeta al mencionado tributo y no exenta del mismo.

h) La anterior decisión fue confirmada íntegramente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia en resolución de 28 de mayo de 2010. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) anuló en alzada la sanción y mantuvo la liquidación.

### SEGUNDO .- Contenido de la sentencia recurrida en casación

1. La sentencia impugnada anuló los descritos actos administrativos juzgando que la adjudicación a los comuneros de los bienes en la disolución de una comunidad de bienes, que era sujeto pasivo del IVA, no está sujeta a dicho impuesto.

2. Para llegar a tal conclusión trae a colación pronunciamientos de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ( *vid.* FJ 4º).



**2.1.** 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 de la homónima Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre) -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).

**2.2.** 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».

**2.3.** 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 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. Invoca la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 21 de noviembre de 2013, *Dixons* ( C-494/12 ; EU:C:2013:758 ), 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* ( C-229/15 ; EU:C:2016:454 ), 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 cesante en su actividad, quien previamente se había deducido las cuotas del IVA soportado al adquirir los referidos bienes, destinados a su actividad profesional.

### **TERCERO .- Preparación y admisión del recurso de casación**

**1.** La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito fechado el 8 de marzo de 2017.

**2.** Identificó como infringido el artículo 8.Dos.2º LIVA , en relación con el artículo 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 TJUE que resulta, entre otras, de las sentencias *Dixons* y *Mateusiak* , ya citadas, y de la de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering* ( C-526/13 ; EU:C:2015:536 ).

**3.** La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 16 de marzo de 2017 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 14 de junio de 2017, en el que, considerando que concurre la circunstancia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [LJCA], precisa que la cuestión que presenta ese interés 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».

### **CUARTO .- Interposición del recurso de casación**

**1.** El abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 14 de julio de 2017.

**2.** Precisa que la cuestión que suscita consiste en si como consecuencia de la disolución de DIRECCION000 CB se ha producido una "entrega de bienes" sujeta al IVA.



**A) El artículo 8.Dos.2º, en relación con el artículo 7.11, letras a) y b), LIVA**

3. Tras recordar el contenido de los artículos 4 y 5 LIVA y que, con arreglo al artículo 84.Tres LIVA , DIRECCION000 CB era sujeto pasivo del impuesto, se centra en los artículos 7 y 8 de la misma Ley .

4. Precisa que el artículo 8 LIVA tiene por objeto desarrollar el hecho imponible que consiste en la entrega de bienes, si bien se completa en un caso como el presente atendiendo a los supuestos de no sujeción del artículo 7 LIVA , precepto este último cuya aplicación descarta la sentencia recurrida, pues no consta acreditado que como consecuencia de la disolución de la comunidad de bienes se haya transmitido la totalidad del patrimonio en las condiciones establecidas en el precepto. Por tanto, y como ya ha apuntado, el debate se centra en determinar si la operación está sujeta al IVA conforme al artículo 8.Dos.2º LIVA .

5. Señala que cuando una comunidad de bienes no desarrolla una actividad empresarial, la disolución, ya se trate de la adjudicación de bienes en sentido estricto, ya de la adjudicación de cuotas indivisas a los partícipes, no origina el hecho imponible del IVA, entre otras razones porque dicha comunidad no es sujeto pasivo del referido impuesto.

6. Considera que el supuesto problemático es el que concurre en el presente caso, cuando la comunidad de bienes es sujeto pasivo del IVA y ha desarrollado una actividad empresarial. En estas situaciones, los bienes aportados a la comunidad pueden sufrir transformaciones propias del ejercicio de la actividad (añadiendo valor a los mismos) y, en todo caso, es posible la deducción del IVA soportado en las inversiones o adquisiciones realizadas que solamente pueden recuperarse si se repercute el IVA con motivo de la disolución. Con ello - dice- no queda afectado el principio de neutralidad, ni la regla general que rige el mecanismo del impuesto y que determina que en última instancia debe ser soportado por el consumidor. Si el comunero adquirente es sujeto pasivo del IVA podrá, a su vez, deducir el impuesto repercutido con sujeción a las reglas del impuesto; si no es sujeto pasivo debe ser considerado como consumidor final y está obligado a soportar el gravamen (en otro caso, como se apunta en el voto particular a la sentencia de instancia, podría disfrutar de un bien como tal consumidor final sin haber satisfecho el impuesto).

7. Atendiendo a las anteriores razones, estima que se debe revisar el concepto de "adjudicación" del artículo 8.Dos.2º LIVA con la finalidad de garantizar la correcta aplicación del impuesto. En otras palabras, la distinción entre "adjudicación de bienes concretos" y "concreción o especificación" de lo que ya se tenía con anterioridad, procedente del ámbito del Derecho civil, puede ser incompatible con el concepto de entrega de bienes que ha de regir la aplicación del IVA. Y puesto que se trata de un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, el examen del concepto de "entrega de bienes" se debe realizar a la luz del Derecho comunitario.

**B) La Directiva IVA**

8. Recuerda la Administración recurrente que, con arreglo al artículo 14.1 Directiva IVA , se entiende por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Pues bien, en principio, la disolución de una comunidad de bienes atribuye a los comuneros un poder de disposición sobre la cosa, sobre la que ostentan todos los derechos del propietario. No obstante, pueden surgir dudas sobre si efectivamente se produce un traspaso del poder de disposición, atendiendo al hecho de que se trata de un ente sin personalidad y la titularidad, antes y después de la disolución, corresponde a los comuneros.

9. Estas consideraciones dan sentido, a su juicio, al artículo 18.c) Directiva IVA , que permite que, con excepción de los casos enunciados en el artículo 19 [transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, a título gratuito u oneroso o bajo la forma de aportación a una sociedad], los Estados miembros asimilen a una entrega 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 hubiesen dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos de la letra a) del mismo precepto [afectación a las necesidades de la empresa].

10. Entiende que el citado artículo 18.c) puede aplicarse al caso que se examina y sirve de fundamento al artículo 8.Dos.2º LIVA , ya que regula el traspaso de bienes que tiene lugar cuando se produce en el seno de un mismo sujeto pasivo como consecuencia del cese de su actividad, o en favor de sus causahabientes. Tal sería el cese de actividad de una comunidad de bienes que tiene la condición de sujeto pasivo cuando se procede a su disolución y a la atribución de bienes a los comuneros.

11. Subraya que la sentencia recurrida descarta que en el caso examinado concurra el supuesto de exención del artículo 19 Directiva IVA , incorporado a nuestro ordenamiento mediante el artículo 7 LIVA .

**C) El concepto de "entrega de bienes" en la jurisprudencia comunitaria**



12. Invoca las sentencias *Dixons y Fast Bunkering*, ya citadas, que permiten decir que el concepto de "entrega de bienes" a efectos del IVA es un concepto autónomo, propio del Derecho comunitario, que puede abarcar supuestos no contemplados en la legislación civil de los Estados miembros o supuestos distintos de aquellos que según el Derecho civil interno implican una transmisión de la propiedad. Trae a colación también la sentencia de 21 de abril de 2005, *HE* ( C-25/03 ; EU:C:2005:241 ), que examinó el caso de una comunidad que limitaba el poder de disposición de los adquirentes, que el abogado del Estado reproduce en parte y que, en su criterio, enseña que el concepto de "entrega de bienes" puede tener lugar tanto cuando se adjudican a los comuneros bienes en exclusiva (adjudicación), como cuando se les atribuyen cuotas indivisas sobre la totalidad de los bienes (concreción o especificación en la terminología de la sentencia de instancia).

13. En relación con el artículo 18 Directa IVA considera ilustrativa la sentencia de 8 de mayo de 2013, *Marinov* ( C-142/12 ; El:C:2013:292), que también reproduce en parte y cuya doctrina, en su opinión, permite incardinar en el presupuesto de hecho que regula la letra c) de dicho precepto el cese de actividad por disolución de una comunidad de bienes y la atribución de los bienes a los comuneros.

14. Termina reproduciendo parte de la sentencia *Mateusiak*, ya reseñada.

#### **D) Conclusiones**

15. Habida cuenta que Arda CB era sujeto pasivo del IVA, cuyo derecho a deducir el IVA en las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios recibidos en el ejercicio de su actividad económica no ha sido puesto en cuestión, debe concluirse que su liquidación con atribución a los comuneros de una cuota indivisa sobre los bienes es una "entrega de bienes" del artículo 8.Dos.2º LIVA, operación sujeta y no exenta.

16. El concepto de "entrega de bienes" no exige que en la atribución de bienes que resulta de la liquidación del sujeto pasivo tenga lugar una adjudicación en sentido estricto, es decir, una atribución de la titularidad exclusiva de bienes a cada uno de los comuneros.

17. Conforme a la jurisprudencia del TJUE, las entregas de bienes no se circunscriben a los supuestos de transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluyen toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien y esta última condición puede darse también en los casos de titularidad por cuotas.

18. La consideración de la operación litigiosa como entrega de bienes del artículo 8.Dos.2º LIVA garantiza la aplicación de la regla básica de este impuesto según la cual la carga se soporta en última instancia por el consumidor final y no afecta al principio de neutralidad del tributo, porque si el comunero adquirente es un sujeto pasivo que desarrolla una actividad empresarial podrá deducirse las cuotas soportadas conforme a las reglas generales.

19. A lo anterior añade que, si se considera que la atribución de bienes en la disolución de la comunidad no está sujeta, se puede producir una pérdida de ingresos fiscales motivada por el hecho de que nunca se recuperen cuotas previamente deducidas que ya no serán objeto de repercusión.

#### **E) Jurisprudencia propuesta**

20. Propone a la Sala fijar la siguiente doctrina: la adjudicación de bienes en la disolución de una comunidad de bienes que es sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido es una entrega de bienes a efectos de dicho tributo y debe quedar sujeta al mismo, ya se trate de una adjudicación de bienes en sentido estricto o de una atribución de cuotas indivisas sobre bienes en favor de los comuneros.

#### **G) Pretensión deducida y pronunciamientos que solicita**

21. Pide la declaración de que la Sala de instancia ha infringido el artículo 8.Dos.2º LIVA, al declarar que la atribución a los comuneros de cuotas indivisas sobre los bienes tras la disolución de una comunidad de bienes que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA no constituye una entrega de bienes a efectos del impuesto.

22. En consecuencia, interesa la casación de la sentencia impugnada y la declaración de que los actos administrativos impugnados son conformes al ordenamiento jurídico.

#### **QUINTO .-Oposición al recurso**

1. Don Lorenzo y DIRECCION000 CV se opusieron al recurso en escrito registrado el 31 de octubre de 2017, en el que interesaron su desestimación con fundamento en los siguientes argumentos.

**A)** La interpretación del artículo 8.Dos.2º, en relación con el artículo 7.11, letras a) y b), LIVA como objeto de pronunciamiento



2. Afirman que la Sala de instancia ha fijado su conclusión (la no sujeción al IVA de la adjudicación de bienes en la disolución de una comunidad, en la que los comuneros reciben la misma cuota ideal) a pesar de lo que establece el artículo 8.Dos.2º LIVA .

3. Para la Audiencia Nacional, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las consecuencias civiles y tributarias de los casos que suponen la especificación de derechos, y en relación con dicho precepto, habría de diferenciarse dos hipótesis:

Aquella en la que se entrega a los comuneros la propiedad exclusiva de un bien que forma parte de la comunidad.

Otra en la que, como el caso litigioso, en la disolución se atribuye a cada comunero una cuota indivisa sobre los bienes que tenían en comunidad. En esta segunda hipótesis, no tratándose de una auténtica adjudicación de bienes sino de una mera "concreción de lo que los comuneros ya disponían con anterioridad" a la disolución, la Audiencia Nacional sentencia que no ha existido entrega de bienes.

4. Pues bien, se oponen a las dos premisas de las que parte la representación del Estado, para criticar la solución dada por la Sala de instancia, esto es a que:

La adjudicación de cuotas ideales sobre los bienes en la disolución, generándose más copropiedades, debe considerarse como entrega de bienes a efectos del impuesto, pues la normativa alude simplemente a la "obtención del poder de disposición de los bienes" como presupuesto constitutivo de esta modalidad de hecho imponible.

El legislador español, por la vía "indirecta" de considerar los supuestos de adjudicación como entrega de bienes sin distinción o con independencia del tipo de adjudicación efectuada, estaría evitando que, con el cese de la actividad económica, hubiera IVA deducido sin repercutir, que no llegara a trasladarse al consumo, en este caso de los comuneros que ya no realizan una actividad económica a efectos del IVA.

#### **B) Normas de la Directiva IVA**

5. Consideran que en la adjudicación de bienes por cuotas ideales en la liquidación de una comunidad difícilmente se puede admitir que exista un auténtico poder de disposición que no se tuviera ya con anterioridad a la disolución de la comunidad, pues el adjudicatario no recibe ningún poder que no tuviera ya cuando mantenía el patrimonio en comunidad, por lo que habrá que concluir que, en este caso de especificación de derecho que se enjuicia con entrega de cuotas y generándose varios condominios, tras la disolución se tiene lo mismo que se tenía, sin haber experimentado un cambio sustancial que justifique el gravamen.

6. Precisan que con la disolución de la comunidad continúan existiendo tantas comunidades -o copropiedades- como bienes tenía la comunidad antes de la disolución. En esa medida, nada puede adquirirse si antes ya se tenía, siendo idénticas las facultades del dueño antes y después de la disolución. Si antes podía disponerse de un tanto por ciento de los bienes mantenidos en comunidad, tras la disolución puede disponerse de la misma cuota pero referida a cada uno de los bienes. Por lo tanto, desde la perspectiva de la adquisición del poder de disposición de los bienes puede afirmarse que no se ha adquirido nada que no se tuviera, y exactamente en los mismos términos. Por ello, acudir al concepto de entrega de bienes del artículo 14.1 Directiva IVA no puede sustentar la pretensión de la Administración recurrente.

7. Añaden que acudir como segundo argumento, según hace el abogado del Estado, a lo que dispone el artículo 18.c) Directiva IVA tampoco arroja mejores resultados, pues difícilmente se puede advertir que dicho precepto haya sido objeto de transposición a la LIVA, ejerciéndose una opción que, con arreglo a ese precepto, corresponde a cada Estado miembro. El ejercicio de la opción por parte del legislador español ni se ha realizado directamente ni de soslayo, si se repara que, en puridad, dicho artículo 18.c) deja en manos de los Estados decidir si corresponde hacer tributar el cese de la actividad como una entrega de bienes para evitar que el IVA deducido esté pendiente de repercutir y de trasladarse al consumo. No es una obligación, sino una facultad que, en el caso de España, no se ha ejercitado.

8. Dicen que, en realidad, la representación del Estado entiende que, para evitar que algún supuesto de cese del ejercicio de la actividad pueda implicar una pérdida del IVA por falta de repercusión a pesar de haberse deducido, lo que corresponde es defender que en los casos de especificación de derechos se debe tributar como entrega de bienes. Tal planteamiento suscita, en su opinión, dos cuestiones:

El legislador español no ha optado explícitamente por evitar en todo caso la pérdida del IVA a que se refiere el abogado del Estado ante supuestos de cese del ejercicio de la actividad, en los términos previstos en el artículo 18.c) Directiva IVA .



Difícilmente se puede ampliar tanto el concepto de entrega de bienes para incluir supuestos en los que el poder de disposición sobre bienes no se obtiene, pues ya se tenía con anterioridad.

9. En relación con las consecuencias tributarias que el cese de la actividad puede provocar en términos de pérdida de repercusión del IVA, estiman que se debe partir de la existencia de mecanismos que, sólo en algunos casos, permiten su repercusión vía gravamen en supuestos similares al cese, pero que no lo regulan directamente como tal. Por el contrario, en otros supuestos, ni siquiera existen mecanismos en la Ley española que garanticen con seguridad que tal pérdida de gravamen no se producirá. Aluden al caso del cese de una persona física en su actividad profesional o empresarial, en el que la atribución del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal de quien ha dejado la empresa o la profesión constituye un supuesto de autoconsumo, asimilado a la entrega de bienes, supuesto al que se refiere el artículo 9 LIVA. Sin embargo, en su opinión no ocurre lo mismo si quien cesa en el ejercicio de la actividad es una sociedad, pues al no quedar claro que en tales situaciones se tiene un "patrimonio personal" distinto del que se venía utilizando para el ejercicio de la actividad económica; en estos casos el cese no conlleva un autoconsumo.

#### **C) El concepto de entrega de bienes en la jurisprudencia comunitaria**

10. Reconocen que la jurisprudencia del TJUE amplía el concepto de entrega de bienes en algunos supuestos, pero -subrayan- lo hace fundamentalmente para incluir en ellos casos en los que, a pesar de no adquirir el dominio, el poseedor de los bienes actúa plenamente con las facultades inherentes a la propiedad y no para incluir supuestos como el del cese como consecuencia de la disolución de la comunidad de bienes, con adjudicación de cuotas ideales en los bienes mantenidos en comunidad.

11. Insisten que en el caso de la disolución de una comunidad de bienes a través de adjudicación de cuotas, no sólo no existe transmisión de la propiedad, sino tampoco la adquisición de un poder de disposición sobre un bien en términos distintos a como se tenía antes de la disolución.

12. Estiman que de las sentencias del TJUE invocadas de contrario no se puede extraer la doctrina de que las "entregas de bienes" pueden tener lugar tanto cuando se adjudican los comuneros bienes en exclusiva (adjudicación), como cuando se les atribuyen cuotas indivisas sobre la totalidad de los bienes (concreción o especificación en la terminología de la sentencia de instancia).

13. Añaden que varias de las sentencias esgrimidas por el abogado del Estado no hacen referencia al concepto de entrega de bienes, sino a cómo se debe interpretar la facultad prevista en el artículo 18.c) Directiva IVA, por lo que no resultan directamente aplicables al caso enjuiciado.

#### **D) Conclusiones**

14. Afirman que la liquidación de una comunidad de bienes con atribución a los comuneros de cuotas indivisas sobre los bienes no puede tributar como "entrega de bienes" del artículo 8.Dos.2º LIVA; al contrario, se trata de una operación no sujeta al impuesto.

15. En su opinión, el concepto de "entrega de bienes" que incluye la regulación estatal exigiría que en la atribución de bienes que resulta de la liquidación del sujeto pasivo tenga lugar una adjudicación en sentido estricto, es decir, una atribución de la titularidad exclusiva de bienes a cada uno de los comuneros.

16. Aunque hacer tributar la operación como "entrega de bienes" del artículo 8.Dos.2º LIVA permitiría evitar que se deje de repercutir un IVA que se pudo haber deducido por el sujeto pasivo, para que así fuera el legislador español tendría que haber ejercitado la opción que le reconoce el artículo 18.c) Directiva IVA y dicha opción no puede inferirse por *facta concludentia* (hechos concluyentes).

#### **E) Jurisprudencia propuesta**

17. Solicitan que se confirme la doctrina de la Sala de instancia, conforme a la que la adjudicación de bienes en la disolución de una comunidad que es sujeto pasivo del IVA no tributa como entrega de bienes cuando se atribuyen cuotas indivisas sobre los bienes en favor de los comuneros.

#### **F) Oposición a las pretensiones articuladas por la Administración recurrente y pronunciamiento que solicitan**

18. Interesan que se confirme en todos sus extremos la sentencia recurrida, declarando anulados, por disconformes a Derecho, la resolución del TEAC de 20 de marzo de 2014 y los actos administrativos de los que trae causa.

#### **SEXTO . - Vista pública y deliberación**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA, se convocó a las partes a una vista pública, que ha tenido lugar el día 27 de febrero de 2018, pasándose acto seguido a la deliberación para votación y fallo.



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO .- Objeto del recurso contencioso-administrativo, cuestión con interés casacional objetivo y precisiones fácticas previas**

1. La sentencia impugnada en casación estima el recurso contencioso-administrativo instado por don Lorenzo y DIRECCION000 CB y concluye, con anulación de los actos administrativos impugnados, que la adjudicación a los comuneros de bienes (ya directamente o mediante cuotas ideales) en la liquidación de una comunidad que venía actuando como sujeto pasivo del IVA no está sujeta a dicho tributo.

2. El fundamento de tal decisión, que se sustenta en pronunciamientos de este Tribunal Supremo ( *vid.* sentencias de 23 de mayo de 1998 y 28 de octubre de 2009, ya citadas y dictadas respectivamente en los recursos de casación 2327/1997 y 6919/2003 ), estriba en que en tal situación no se produce una "entrega de bienes", sino la concreción sobre unos determinados bienes de lo que los comuneros ya disponían con anterioridad.

3. La Administración General del Estado se ha alzado en casación contra tal decisión, considerando que infringe el artículo 8.Dos.2º LIVA , en relación con el artículo 7.1º, letras a ) y b), de la misma Ley , y los artículos 14.1 , 18.c ) y 19 Directiva IVA , tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia del TJUE.

4. En congruencia con esa delimitación del debate, la cuestión con interés casacional objetivo que la Sección Primera de esta Sala ha estimado concurre en este caso consiste en dilucidar si las transmisiones que se producen con ocasión de la disolución de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA deben tributar por tal impuesto en cuanto integran el hecho imponible "entrega de bienes".

5. Antes de seguir adelante, conviene hacer un alto en el camino para dejar sentado que DIRECCION000 CB era sujeto pasivo del IVA, actuando como tal en los ejercicios 2006 y 2007, durante los que compró bienes (fundamentalmente terrenos) mediante operaciones en las que soportó cuotas del IVA cuya devolución obtuvo (ejercicio 2006) o intentó obtener (ejercicio 2007). La liquidación tributaria que se encuentra en el origen de este litigio se limitó, con ocasión de la disolución de la comunidad el 31 de diciembre de 2007 y la adjudicación a los antiguos comuneros de cuotas de participación sobre los bienes que la integraban, a negar la devolución de las cuotas soportadas en 2007 y a exigir el pago de las reintegradas en el ejercicio 2006, tras su repercusión por la compra de bienes durante dichos periodos, al considerar que aquella adjudicación es una entrega de bienes sujeta al IVA.

### **SEGUNDO .- En general, la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA**

1. Con arreglo al artículo 2.1.a) Directiva IVA están sujetas al impuesto las "entregas de bienes" realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Se entiende por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas al propietario ( artículo 14.1 Directiva IVA ).

2. La LIVA, que es trasposición a nuestro Derecho interno de la Directiva IVA, sujeta al impuesto las entregas 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).

3. La noción de entrega de bienes de los artículos 2.1.a ) y 14.1 Directiva IVA es un concepto autónomo del Derecho comunitario, que debe recibir una interpretación uniforme en toda la Unión. No se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. No son admisibles soluciones que basan su razonamiento en el régimen de propiedad del Derecho civil nacional [sentencias *HE*, apartados 63 a 65, *Dixons* , apartado 20, *Fast Bunkering*, apartado 51, todas ya referenciadas; también, sentencia de 12 de enero de 2006, *Optigen y otros* ( C-354/03 , C-355/03 y C-484/03 , apartado 39; EU:C:2006:16 )].

4. Por consiguiente, a la vista de la jurisprudencia del TJUE se ha de poner en tela de juicio una interpretación como la sostenida en la sentencia recurrida que, sustentándose en dos pronunciamientos anteriores de este Tribunal Supremo, pivota sobre la noción de propiedad y de sus transmisión en nuestro Derecho civil, considerando que en la disolución de una comunidad de bienes y la adjudicación de un concreta cuota sobre determinados bienes como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no constituye un acto traslativo del dominio ( sentencias de 23 de mayo de 1998 y 28 de octubre de 2009 , ya citadas, FFJJ 3º y 10º, respectivamente).

### **TERCERO .- En particular, las "entregas de bienes" con ocasión de la cesación de una actividad económica**





1. La regulación armonizada en el ordenamiento de la Unión Europea, permite a los Estados miembros considerar "entregas de bienes" la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación a las necesidades de su empresa, salvo que, si opta por ello el Estado miembro, se trate de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes [ *vid.* artículo 18, letra c), en relación con la letra a) del mismo precepto y el artículo 19 Directiva IVA ].
2. La Ley española precisa que también son "entregas de bienes" 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 llevada a cabo mediante la Ley 16/2012 añadió un segundo párrafo al precepto para precisar que, en particular, 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. Con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA [con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, si así lo decide el legislador interno], la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso en el caso del cese de una actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción. Aquel precepto se refiere a los supuestos de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinción según las causas o las circunstancias de dicho cese (con exclusión, si procede, de los casos del artículo 19) y con independencia de la forma de personificación (personas físicas, personas jurídicas, entidades sin personalidad), pues su objetivo principal 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 [sentencias *Marinov*, apartados 25 a 27, y *Mateusiak*, apartado 26, ya citadas; en el mismo sentido la sentencia de 17 de mayo de 2001, *Fischer y Brandenstein* ( C-322/99 y C-323/99 , apartado 86; EU:C:2001:280 )] y eliminar efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los consumidores que adquieran sus bienes a otro sujeto pasivo y aquellos que lo adquieran dentro de la actividad de su empresa (sentencia *Mateusiak*, apartado 39).
4. Además, la tributación con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA debe efectuarse cuando un bien que haya dado derecho a la deducción del IVA conserve un valor residual en la fecha de cesación de la actividad económica imponible, con independencia del periodo transcurrido entre la fecha de la adquisición de ese bien y la del cese de la actividad (sentencia *Mateusiak*, apartado 39).
5. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA es un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea que no puede concretarse atendiendo a las peculiaridades de los Derechos civiles domésticos y la asimilación a esa noción de la tenencia o la entrega de bienes con ocasión del cese de la actividad de un sujeto pasivo cuya adquisición dio lugar a la deducción de la cuota en su momento repercutida, se ha de concluir que está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas.

#### **CUARTO .- El legislador español, la opción del artículo 18.c) Directiva IVA y la atribución de cuotas sobre bienes**

1. El artículo 8.Uno LIVA considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, «incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes».
2. El artículo 8.Dos LIVA dispone que también se considerarán entrega de bienes: «2º [...] las adjudicaciones [no dinerarias] en caso de liquidación o disolución total o parcial de [sociedades o comunidades de bienes]» (redacción vigente al tiempo de los hechos del litigio -año 2007-).
3. Estos preceptos, en particular, el artículo 8.Dos constituyen una evidencia de que el legislador español optó por realizar la asimilación autorizada por el artículo 18.c) Directiva IVA .
4. La opción ya era permitida por la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145, p. 1) -artículo 5.7.c)- y está presente en nuestro ordenamiento jurídico desde la vigencia del artículo 6.2.5º de la Ley 30/1985 .
5. La LIVA, como ha quedado dicho, la incorpora en el artículo 8.Dos.2º desde su redacción originaria y la reforma llevada a cabo en 2012, que incorporó un nuevo párrafo 3º al artículo 8.Dos [«En particular, se considerará entrega 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»] no hizo más que clarificar el párrafo 2º, según se indica expresamente en el apartado VII de la exposición de motivos de la Ley 16/2012.

6. Se ha de tener en cuenta que el ejercicio de la opción no requiere una expresa indicación en la norma de transposición de que así se trata, siendo suficiente con que la previsión que habilita la Directiva IVA sea incorporada al ordenamiento jurídico interno a través de la disposición que corresponda con arreglo al sistema interno de fuentes del Derecho. En otras palabras, se cumple materialmente sin que sea imprescindible una manifestación formal al respecto.

7. Decaen, por tanto, los alegatos realizados por los recurridos en relación con la no aplicación al caso de la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 18.c) Directiva IVA, siendo también irrelevante su énfasis en poner de manifiesto que en el caso enjuiciado no hubo adjudicación de concretos y específicos bienes, sino atribución de cuotas de participación sobre los mismos. Como se obtiene de lo hasta aquí expuesto, la Directiva IVA, la LIVA y la jurisprudencia del TJUE no discriminan entre una forma de atribución u otra. La adjudicación de cuotas sobre bienes concretos, singularizando la participación ideal que se tenía en la propiedad de todos ellos cuando integraban una comunidad de bienes de la que se formaba parte, constituye una "entrega de bienes", hecho imponible del IVA, si, como es el caso, la comunidad de bienes disuelta y liquidada era sujeto pasivo del mismo y en el momento de la adquisición de aquéllos se dedujo, como nadie ha discutido, las cuotas repercutidas por el mencionado tributo.

#### **QUINTO .- Contenido interpretativo de esta sentencia**

Conforme a lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio.

«El artículo 8.Dos.2º LIVA, a la luz de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que la adjudicación de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA constituye una "entrega de bienes", a efectos de considerarla hecho imponible de dicho tributo y quedar sujeta al mismo, si la adquisición de tales bienes dio en su momento lugar a la deducción de las cuotas repercutidas».

#### **SEXTO .- Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso**

1. Todo lo hasta aquí expuesto conduce a la estimación del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, al haber incurrido la sentencia impugnada en las infracciones denunciadas, debiendo, por tanto, ser casada.

2. Resolviendo las pretensiones deducidas en el proceso *a quo*, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Lorenzo y DIRECCION000 CB, confirmando los actos administrativos impugnados en cuanto concluyeron que la adjudicación a sus comuneros de cuotas de participación en determinados bienes con ocasión de la disolución de la mencionada comunidad de bienes está sujeta al IVA.

#### **SEPTIMO .- Costas**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, como no se aprecia mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.

2. Conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA, tampoco procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de la instancia, habida cuenta de las dudas de Derecho que existían sobre la cuestión suscitada.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Acoger el recurso de casación interpuesto 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 330/2014, que casamos y anulamos.

3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo instado por don Lorenzo y la Comunidad de Bienes DIRECCION000 frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo de 2014, que ratificando en alzada, en lo que aquí interesa, otra anterior del Tribunal Regional de Valencia confirmó la liquidación practicada a la mencionada comunidad de bienes en concepto de impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2007.



4º) No hacer una expresa condena sobre las costas, tanto en la instancia como en casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO