

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª,

Sentencia de 10 de diciembre de 2009, rec. 16/2008

Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo.

ITPAJD. Constitución de fianza. No sujeción a quienes ostentan la condición de empresario o profesional

El Tribunal Supremo en este recurso de casación en interés de la Ley, interpuesto contra sentencia del TSJ Madrid, fija como doctrina legal la siguiente: «El artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/93, vincula la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del Impuesto por tal operación».

A efectos de determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza: a) si es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, la operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA, y b) si no concurren ambos requisitos, la operación se sujeta, en principio, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y ésta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no se trata del caso de no sujeción contemplado en el precepto citado, por lo que la doctrina legal correcta es que éste, subordina la no sujeción al Impuesto a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del Impuesto como acreedor afianzado por tal operación.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- El Abogado del Estado interpone recurso de casación en interés de la ley contra la sentencia dictada por la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

La cuestión que somete a enjuiciamiento de esta Sala es la correcta interpretación de los arts. 7.5 y 8.e) contenidos en el Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el art. 25 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/95, de 29 de mayo.

La aplicación en interpretación que de las citadas normas ha realizado la sentencia que se impugna es gravemente dañosa para el interés general y manifiestamente errónea en cuanto que concluye que un afianzamiento otorgado por un particular, no empresario ni profesional, en favor de una entidad financiera, no debería estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la medida en que el afianzado, sujeto pasivo, es una entidad financiera entre cuyos actos habituales y propios de su tráfico empresarial está la prestación de afianzamientos.

La sentencia recurrida entiende que, conforme al art. 7.5 del Texto Refundido, procede la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en cuanto que la cualidad de empresario o profesional

que determina la no sujeción debe predicarse no tanto del fiador (el particular, en este caso), cuanto del afianzado, ARESBANK, entidad financiera y, por ello, empresarial.

... El Abogado del Estado señala al respecto que esta doctrina pugna frontalmente con el art. 7.5 cuyo contenido, además de ser claro, armoniza plenamente con los criterios delimitadores entre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el IVA.

CUARTO.- ... La cuestión planteada radica en concretar si la fianza prestada se realizó a título particular o en su calidad de empresario y en desarrollo de su actividad, lo que determinaría la sujeción al ITP o al IVA.

El art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 refiere la no sujeción al ITP al supuesto de que la constitución de fianzas sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sin tener en consideración quién sea el sujeto pasivo del tributo.

La sentencia recurrida parece recoger esta doctrina cuando en el párrafo último de su página 6 dice que la operación en cuestión debe tributar, en principio, según lo previsto en el art. 7.1 del Texto Refundido del Impuesto, sin que sea aplicable el art. 7.5 de la misma norma por cuanto al fiador no es empresario o profesional que realice la operación de afianzamiento en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, ya que efectúa esta operación en nombre propio y en el mismo documento en el que también interviene en nombre y representación de otras dos entidades, lo que acredita que su intervención no lo es por razón de su actividad profesional o empresarial.

Sin embargo, la sentencia recurrida se desvía en el párrafo siguiente -el primero de su página 7- cuando se inclina por considerar, erróneamente, que lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador o constituyente de la fianza sino la del sujeto pasivo del ITP.

En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

- a. Si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.
- b. Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Con lo que se ha dicho se puede ya concluir que cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y ésta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estaremos en el caso de no sujeción contemplado en el art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 de la Ley del ITP. Por eso consideramos correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado de que el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 subordina la no sujeción al ITP a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del ITP como acreedor afianzado por tal operación.

QUINTO.- Las consideraciones expuestas justifican la sustancial estimación del recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Administración General del Estado, aceptando como doctrina legal la defendida por el Abogado del Estado.