

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 17 de enero de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

IVA. Transmisiones de un mismo edificio cuyo último adquirente es una entidad pública.

Dos cuestiones se derivan del presente caso: (a) la tributación en el IVA de una cadena de transmisiones de un edificio cuyo último adquirente es una entidad pública, que al rechazar la procedencia de la repercusión del impuesto, (b) es demandada en vía de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas.

Fundamentos de Derecho

Primero.- *Son antecedentes y datos de conveniente cita para un mejor entendimiento de los términos en los que el presente recurso se plantea los siguientes:*

- 1) *La Entidad Bami, S.A... adquirió... parte de un edificio cuya construcción iba a ser iniciada y cuya entrega se realizaría una vez terminada... sujetándose la transmisión al IVA y al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.*
- 2) *...estando en construcción el citado edificio, Bami, S.A., vendió su parte a Comylsa, comprometiéndose asimismo a realizar la entrega cuando el edificio estuviera terminado...*

En relación con esta transmisión, el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección ... llegó a la conclusión que era una entrega de bienes sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser el objeto transmitido unos elementos inmobiliarios en construcción.

- 3) *Finalmente ... enajenó a la Diputación Foral de Bizkaia, lo que había adquirido de Bami ... por un precio de 4.655.351.500 ptas., cantidad que no incluía ningún tipo de impuesto, haciéndose constar en la estipulación 5ª del documento público que "todos los gastos, impuestos, arbitrios y exacciones que se devenguen por razón de la presente escritura pública serán abonadas por las partes conforme a Derecho" y en la sexta que "la parte compradora manifiesta que la presente compraventa, se encuentra sujeta al pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y exenta de conformidad con el artículo 43 de la Norma Foral del indicado Impuesto."*
- 4) *Comylsa ... presentó la declaración mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo el importe correspondiente a la operación con la Diputación Foral, pero la factura no fue cursada a ésta, ante el criterio puesto que mantenía*
- 5) *... Comylsa ... reclamó a la Diputación Foral de Bizkaia la cantidad de 698.302.725 ptas., importe del IVA satisfecho, más los intereses, al amparo de los artículos 106.2 de la Constitución y 139 y siguientes de la Ley 30/92, de 26 de Noviembre, por entender que venía obligada al pago del Impuesto, bien a título de responsabilidad contractual, bien a título de responsabilidad extracontractual, ante el enriquecimiento injusto experimentado por la Diputación, al "ahorrarse" la suma*

de dinero correspondiente al IVA devengado, no obteniendo respuesta a su reclamación, por lo que acudió a la vía jurisdiccional.

6) La sentencia de instancia desestimó la pretensión ejercitada...

Tercero.- Coinciden las partes en que la cuestión central debatida no era otra que determinar si la transmisión realizada por Comylsa a favor de la Diputación Foral de Bizkaia debía tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, tesis patrocinada por Comylsa, o si estando sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debía tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, tesis mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia.

Cuarto.- ... es preciso determinar, ante todo, si la cuestionada venta estaba o no exenta del IVA, ya que de estarlo ninguna responsabilidad tendría la Diputación Foral por el no pago del Impuesto.

La recurrente se apoya básicamente en la resolución dictada por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección el 25 de Marzo de 1994 ...

Sin embargo, la resolución de 25 de Marzo de 1994, tras la inspección practicada a Bami, S.A., no puede tener la trascendencia pretendida, por la parte recurrente, al no contemplar la venta de Comylsa a la Diputación Foral, sino la de Bami a Comylsa, debiendo reconocerse que, en contra de la tesis que sostiene, existe una contestación específica al caso de 11 de Junio de 1993 de la Dirección General de Tributos, que considera que tratándose de sucesivas entregas de un edificio terminado, realizadas una vez terminada su construcción, estando todas ellas sujetas al Impuesto, debe aplicarse la exención en la segunda y tercera, por aplicación del art. 20.Apart. uno, núm. 22, de la Ley 37/1992.

Ante las discrepancias existentes, y puesto que, las partes resolvieron abonar los impuestos conforme a Derecho, Comylsa debió acudir a la vía económico-administrativa, ante la negativa de la parte compradora a aceptar que la operación estaba sujeta al IVA y no exenta, como ordenaba el art. 88.6 de la Ley del Impuesto, que trata de dar solución a las posibles controversias que tengan lugar con motivo de la práctica de la repercusión del impuesto.

No siguió este cauce, prefiriendo ejercitar una acción de responsabilidad, que exige esclarecer el punto debatido, y que determinará la suerte del recurso.

Quinto.- El art. 20, apartado uno, núm. 22 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la exención para "las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación", señalando, a continuación, que a los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

La correcta interpretación de este precepto obliga a entender que, en tanto la edificación no está terminada, la transmisión de una obra en curso sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta, por lo que, si se está realizando sobre suelo urbano, quedarán gravadas, sin exención, todas las transmisiones que se produzcan antes de que tenga lugar la ultimación de las obras.

Ahora bien, no cabe confundir una operación de transmisión de una obra en curso de construcción, que ha de ser terminada por el adquirente y que es objeto de entrega, en concepto de edificación no terminada, con la posibilidad de que, por convención contractual, se establezca, como objeto de una compraventa, la entrega de un edificio terminado, aún cuando la operación se convenga estando aún en fase de construcción, pues, en este caso, existe primera entrega una vez que se realice ésta, teniendo por objeto el edificio terminado, por lo que su posterior transmisión, también en fase de construcción, tiene la consideración de segunda entrega de edificación.

En definitiva, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención prevista en el art. 20, apartado uno, número 22 de la referida Ley, habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega.

Pues bien, como quiera que en el presente caso las tres entregas (de la Feria a Bami; de Bami a Comylsa, y de Comylsa a la Diputación Foral de Bizkaia) tiene por objeto un edificio terminado, la venta cuestionada realmente constituía la tercera transmisión, estando por ello exenta del IVA y sometida al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Todo lo anterior lleva a la conclusión de que no cabía exigir responsabilidad alguna a la Diputación Foral, porque estaba exenta, lo que comporta no sólo el rechazo de los motivos tercero, cuarto y quinto del recurso, sino también la desestimación de las acciones de enriquecimiento injusto y de responsabilidad patrimonial ejercitadas en el recurso contencioso-administrativo interpuesto. ■