

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª Sección 2ª)

■ Sentencia de 9 de marzo de 2004

■ Ponente: Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó

IVA. Supuestos legales que integran el hecho imponible.

La obligación que adquiere una empresa de incorporar a su plantilla a los trabajadores de una cooperativa – obligación establecida en un contrato de venta de los activos de ésta – no constituye ninguno de los supuestos legales que integran el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Fundamentos de Derecho

Primero.- *Al analizar la Sala de instancia si la operación de cesión de plantilla laboral efectuada ha de quedar o no sujeta a tributación por el IVA, la Sala comparte íntegramente en este caso el criterio mantenido por el TEAR de Andalucía ... en este caso la transferencia de una plantilla laboral es ajena al concepto legal de la "entrega de bienes", ... El personal laboral no es un bien patrimonial del empresario que pudiera servir de fundamento al gravamen por IVA por su transmisión a terceros al amparo de lo dispuesto en el art. 4.5 b) de la Ley del Impuesto. No obstante, si constituyera una entrega de bienes, el sujeto pasivo obligado al pago y repercusión del tributo no sería la entidad reclamante, como cesionaria, sino la empresa cedente o transmitente. El compromiso de mantenimiento de la plantilla no encaja en el concepto legal de "prestación de servicios", que subyace en los elementos esenciales de los supuestos de prestación de servicios, de los núms. 2 y 3 del art. 7 de la Ley. La Sala también coincide en el criterio terminológico razonado en el Acuerdo del TEAR de Andalucía cuando en éste se considera que desvincular el término "obligaciones de hacer y no hacer" del resto de la redacción del ap. 2, núm. 5, del art. 7; "y las abstenciones estipuladas en contratos de venta en exclusiva o*

derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas", supone una manifiesta interpretación extensiva de los presupuestos objetivos que delimitan el hecho imponible del IVA, prohibida por el art. 24.1 de la LGT. ...

Segundo.- El abogado del Estado invoca como motivo de casación, al amparo del art. 95.1 de la Ley de la Jurisdicción, la infracción por la sentencia recurrida del art. 4.2 b), art. 9.2.6.º y art. 11.2.5.º del Reglamento del IVA, aprobado por el RD 2028/1985. De los preceptos citados se desprende que la transmisión parcial que la Cooperativa hizo de su patrimonio empresarial constituía la realización del hecho imponible del IVA, por tratarse de una operación sujeta a dicho Impuesto conforme al art. 4.2 b) del Reglamento; así como que, siguiendo el art. 9.2.6.º del mismo, la sujeción al Impuesto es independiente del origen de las operaciones, sean por aplicación de una norma o ejecución de una resolución administrativo o jurisdiccional, siempre que las mismas se produzcan en el desarrollo o como consecuencia de una actividad empresarial o profesional.

En tercer lugar, la normativa del Impuesto y en concreto el art. 11.2.5 del Reglamento del Impuesto es claro cuando califica como prestación de servicios las obligaciones de hacer y no hacer estipuladas entre las partes; y en el presente caso se produce el hecho imponible del Impuesto cuando la Sociedad Anónima en su día reclamante adquirió dos bloques del patrimonio empresarial de la Cooperativa, asumiendo, al igual que sus elementos del activo, las obligaciones que la transmitente tenía para con su plantilla, según imponía el art. 44 del ET.

En consecuencia, la sentencia de la AN no es ajustada a Derecho...

Tercero.- La cuestión objeto de controversia en las presentes actuaciones se contrae a dilucidar si las obligaciones de hacer y no hacer asumidas por la empresa Hijos de Andrés Molina S.A., mediando pago de una compensación económica, consistentes en incorporar a su plantilla a todos los empleados que prestaban sus servicios en las secciones ganadera y hortofrutícola de la Cooperativa Agrícola Provincial de Jaén y mantenerlos en ella durante los tres años siguientes, constituye o no hecho imponible del IVA.

Cuarto.- ... En el art. 3 (Hecho imponible) se determina que están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional...

En cualquier caso, de considerarse como una "entrega de bienes", el sujeto pasivo obligado al pago y repercusión del impuesto no sería la empresa Hijos de Andrés Molina S.A., como cesionaria, sino la Cooperativa Provincial Agrícola de Jaén, como entidad cedente o transmitente.

Las obligaciones de hacer y no hacer referentes a un conjunto de trabajadores, estipuladas en un contrato de compraventa de elementos del activo fijo, no encajan tampoco en el concepto de "prestaciones de servicios" que, a efectos del IVA, se contempla con carácter residual en el art. 7.1 de la L 30/1985 y en el art. 11.1 del Reglamento: toda operación sujeta al IVA que no tenga la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el art. 6 de la Ley. Y

si se analiza la naturaleza de los distintos tipos de operaciones que, como supuestos particulares de prestaciones de servicios, se enumeran en los aps. 2 y 3 del art. 7 de la Ley y 11 del Reglamento, deberá llegarse a la conclusión de que el caso contemplado en el presente recurso no se corresponde con ninguno de ellos. Cuando el art. 7.º.2.5.º de la Ley o el art. 11.2.5.º del Reglamento consideran prestaciones de servicios a "las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas", la naturaleza y significado de esa "obligaciones de hacer y no hacer" tienen que ser consideradas en el contexto general del Impuesto que nos ocupa, que está pensando en actividades empresariales o profesionales.

En el caso objeto de esta litis las obligaciones asumidas por la empresa Hijos de Andrés Molina S.A., son de naturaleza muy distinta; la obligación de incorporar a su plantilla a los empleados de la Cooperativa Agrícola Provincial surge como consecuencia de una norma imperativa, como luego se dirá; no supone para la empresa ningún lucro o beneficio; no se produce en el desarrollo de su actividad empresarial. La conclusión, pues, a la que debe llegarse es que las obligaciones de hacer y no hacer a que se hace referencia en el art. 7.º.2.5.º de la Ley y 11.º.2.5.º del Reglamento no pueden desconectarse del resto del precepto en el que están inmersas, que las refiere a los "contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas"; desvincular las obligaciones de hacer y no hacer de esos contratos de venta en exclusiva o de los convenios de distribución de bienes, que constituyen el marzo más típico en el que se manifiestan en la vida empresarial, supondría una evidente interpretación extensiva de los presupuestos delimitadores del hecho imponible del IVA, en ningún caso permitida por el art. 24.1 de la LGT. Convertir, sin más, toda obligación de hacer y no hacer de la que resulte cierta utilidad en el presupuesto determinante del hecho imponible previsto en el art. 7.º.2.5.º de la Ley supondría una generalización de tal calibre que no sólo haría innecesaria la enumeración de los distintos supuestos de prestación de servicios hecha por el legislador en los ap. 2 y 3 del art. 7.º de la Ley (y en los ap. 2 y 3 del art. 11 del Reglamento), sino que, incluso, podría hacer inane el resto de preceptos destinados a la delimitación del hecho imponible del Impuesto. Si el legislador hubiere querido dar un tratamiento independiente a las "obligaciones de hacer y no hacer", sin duda que les hubiera dedicado un apartado separado de las abstenciones en los contratos de venta en exclusiva o en los convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.

Se llega así a la conclusión de que la incorporación a la plantilla de trabajadores ... está muy lejos del concepto de prestaciones de servicios ideado por el legislador a los efectos del IVA; en todo caso, resultaría extremadamente difícil precisar, en el caso que enjuiciamos, quién es el real beneficiario de la utilidad o servicio, si la cooperativa cedente, la empresa cesionaria o el propio personal cedido....

En realidad, la obligación asumida por la empresa ... de incorporar a su plantilla laboral a los empleados de dos Secciones de la Cooperativa agrícola como consecuencia de la venta que la Cooperativa le hace de determinados elementos de activo fijo y el compromiso que asume, a raíz de la transmisión realizada, de mantener en su plantilla durante los tres años siguientes a los trabajadores cedidos... vienen a ser una consecuencia derivada, ineluctablemente, del art. 44

del ET, por lo que resulta forzoso concluir que al tratarse de obligaciones nacidas de una norma de Derecho público imperativo, éstas no pueden quedar sujetas al IVA. ...

En resumen, que el compromiso asumido por la empresa ... no constituye el hecho imponible del IVA al no reunir los requisitos que permitan calificar dicha operación como una "entrega de bienes" o como una "prestación de servicios", entendidos estos conceptos en el sentido estricto que debe dárseles a efectos del IVA.

Quinto.- *Procede, por tanto, la desestimación del presente recurso de casación, debiendo imponerse las costas causadas en el mismo a la parte recurrente, a tenor de lo al respecto prescrito en el art. 102.3 de la Ley de la Jurisdicción en la redacción que le dio la L 10/1992.*