



Roj: STS 6907/2012 - ECLI:ES:TS:2012:6907
Id Cendoj: 28079130022012101173
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 404/2009
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cuatro de Octubre de dos mil doce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. 404/2009, promovido por el AYUNTAMIENTO DE **ASTILLERO**, representado por Procurador y dirigido por Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 15 de octubre de 2008 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 304/2007, en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2003, y sanción tributaria, siendo la cuantía de la liquidación tributaria de 245.075,09 euros y la de la sanción de 232.119,58 euros.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Son antecedentes fácticos tenidos en cuenta por la sentencia de instancia los siguientes:

1) El día 13 de agosto de 2003 se publicó en el B.O. de la Provincia de Santander el anuncio del Ayuntamiento de **Astillero** de una subasta en procedimiento abierto para la enajenación de una parcela en el ámbito de actuación número 6 del Plan Parcial de Morero. En el anuncio se indicaba que el pliego de cláusulas administrativas y prescripciones técnicas había sido aprobado por el Ayuntamiento de **Astillero** y que el precio de licitación era de 1.679.867 euros "(IVA incluido)".

2) El 22 de octubre de 2003 se otorgó escritura pública de compraventa, en cuya virtud el Alcalde de **Astillero** vendió y transmitió a la entidad Pretersa Prenavisa, Estructuras de Hormigón S.L., el pleno dominio de la parcela de terreno de 19.245 m² de superficie, identificada como parcela P.2-11. De dicha escritura resultan los siguientes extremos de interés en este recurso:

-- La parcela transmitida resulta de un Proyecto de Compensación y constituye suelo de cesión obligatoria a favor del Ayuntamiento donde se podrá construir la edificabilidad adjudicada.

P -- El uso característico de la parcela es el de industria-almacenaje y comercial en las categorías II y III. Se configuran como usos compatibles los siguientes: oficinas, comercial en categorías I, II y III, dotacional en sus diversos usos pormenorizados, aparcamientos, infraestructuras y servicios del automóvil. Dicha parcela tiene atribuidos los siguientes parámetros urbanísticos: edificabilidad máxima: 1,45768953 m²/m², equivalentes a 28.053,2350 m², superficie mínima de parcela 500 m², superficie máxima ocupable: 15.536 m².

-- De acuerdo con las cláusulas 1^a y 2^a de la escritura, el precio íntegro de la compraventa fue de 1.450.747,40 euros, y en la cláusula tercera de la escritura se hizo constar que "**...la representación de la parte vendedora confiesa tener recibido de la parte compradora y para su ingreso en la Hacienda Pública el IVA correspondiente a la presenta transmisión...**", que asciende a **323.119,58 euros**, por lo que **se solicita la no sujeción de la transmisión al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en concepto de transmisiones onerosas.**

3) El Ayuntamiento en Pleno aprobó el 24 de julio de 2003 el pliego de condiciones particulares para la enajenación de suelo dotacional en la "AU 06". En dicho pliego de condiciones particulares se testimonia que la parcela objeto de venta se encuentra clasificada como suelo urbanizable con Plan parcial aprobado en la "AU 06" de las Normas Subsidiarias de **Astillero**, con una superficie total de 19.245 m2 con una edificabilidad total de 19.245 m2.

SEGUNDO.- El 8 de marzo de 2005 la **Dependencia Regional de Inspección** de la Delegación de la AEAT en Cantabria **formalizó acta A02**, número 70974200, con la disconformidad del obligado tributario, el Ayuntamiento de **Astillero**, **por el concepto IVA, ejercicio 2003**. La operación no estaba registrada en los libros aportados por el Ayuntamiento como libros registro de IVA; sí fue incluida en la declaración anual de ingresos y pagos de 2003 presentada por el Ayuntamiento de **Astillero**.

En el cuerpo del acta indica la inspección que el **Ayuntamiento** transmitió la finca a que nos hemos referido anteriormente y **repercutió y cobró a la adquirente el IVA sobre el precio de transmisión, por importe de 232.119,58 euros, sin ingresar en el Tesoro Público dicho importe**.

El 13 de julio de 2005 el Inspector Regional dictó acto administrativo de liquidación tributaria, del que resulta una deuda tributaria por IVA del ejercicio 2003 de 245.075,09 euros (232.119,58 euros de cuota y 12.955,51 euros de intereses de demora).

TERCERO.- El 8 de marzo de 2005 la Dependencia de Inspección comunicó al Ayuntamiento recurrente el inicio de un expediente sancionador derivado de la anterior regulación, que concluyó por *Acuerdo del Inspector Regional de 13 de julio de 2005*, de imposición de una *sanción* del 100% de la base de la sanción, por **infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar** y en obtener indebidamente una devolución, por importe de 232.119,58 euros.

CUARTO.- Las *reclamaciones económico administrativas contra el acto de liquidación y la sanción tributaria fueron desestimadas*, tras su acumulación, por el TEAR de Santander en Acuerdo de 27 de enero de 2006.

QUINTO. El Ayuntamiento recurrente interpuso el 3 de marzo de 2006 *recurso de alzada* contra el anterior Acuerdo del TEAR de Santander *ante el TEAC*, y el 3 de septiembre de 2007, sin que el TEAC hubiera resuelto dicho recurso de alzada, interpuso ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional recurso contra la desestimación presunta por el TEAC de su recurso de alzada.

El recurso fue resuelto por sentencia de 15 de octubre de 2008 de la Sección Sexta de la citada Sala cuyo fallo era del siguiente tenor literal: "FALLO: Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del AYUNTAMIENTO DE **ASTILLERO**, contra la Resolución indicada en el encabezamiento de esta sentencia. Sin expresa imposición de costas".

SÉPTIMO.- Contra la referida sentencia la representación procesal del AYUNTAMIENTO DE **ASTILLERO** preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Admitido el recurso en providencia de la Sección Primera de esta Sala de fecha 19 de mayo de 2009 y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 3 de octubre de 2012 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de **Astillero**, la sentencia de 15 de octubre de 2008 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso núm. 304/2007 instado por dicha Corporación municipal. El citado recurso había sido promovido por la misma Corporación contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatoria presunta del recurso de alzada interpuesto contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de 27 de enero de 2006 (reclamaciones acumuladas núms. 39/1436/05 y 39/1437/05) sobre IVA y sanción tributaria, que desestimó las reclamaciones interpuestas por el Ayuntamiento de **Astillero** contra acuerdo de liquidación derivado de Acta de Inspección incoada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2003, y contra acuerdo de expediente sancionador asociado al mismo.

SEGUNDO.- Los motivos de casación en que se base el recurso son los siguientes:

1º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , por infracción del artículo 9 y concurrentes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , en relación con los artículo 137 y 140 de la Constitución . La sentencia recurrida ignora la cualidad de Administración Pública de ámbito territorial del Ayuntamiento recurrente y la necesidad de aplicar las normas que regulan las relaciones entre Administraciones territoriales en el sistema legal español, que en ningún caso se configuran como relaciones de jerarquía sino de respeto a la autonomía de cada una de ellas en el ejercicio de sus competencias.

2º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del artículo 46.2 de la Ley General Tributaria y 27.3 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección de los Tributos, y de la Jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo, en relación con el artículo 21.1. b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local . Igualmente por infracción del artículo 30 del propio Reglamento de Inspección . La actuación inspectora es nula de pleno derecho por no realizarse las actuaciones ante el representante legal del Ayuntamiento ni haberse fijado "ab initio" el alcance de las actuaciones a desarrollar.

3º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del artículo 53 del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de Junio , por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, en relación con los artículo 56 y 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y 4.1.e) y 51 de la Ley de Bases de Régimen Local.

4º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de los artículos 4 y 5.d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .

La sentencia comparte el criterio de las resoluciones de la Dirección General de Tributos de que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de las cesiones obligatorias, forman parte, sin excepción alguna, de un patrimonio empresarial, afirmación que, a juicio del recurrente, carece totalmente de motivación además de infringir los artículos mencionados de la LIVA.

5º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y con carácter subsidiario, por infracción del artículo 20. uno. 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y la jurisprudencia interpretativa representada por las sentencias del Tribunal Supremo que se citan. La transmisión del terreno, aun admitiendo que estuviera sujeta al IVA, sería una operación exenta porque no tenía la condición de solar, ni licencia de edificación, ni se estaba construyendo sobre ella edificación alguna, ni existen obras físicas de urbanización promovidas por el ayuntamiento.

6º) Finalmente al amparo del propio artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción por infracción del Capítulo 1 del Título IV de la Ley General Tributaria (en especial artículos 178 y 179.2.d)) en relación con el artículo 24.2 de la Constitución Española de 1978 , en lo referente a la presunción de inocencia, y la consolidada doctrina fijada por el Tribunal Constitucional sobre la materia. La anulación de la liquidación impugnada ha de traer necesariamente la de la sanción impuesta. No ha existido dolo ni negligencia (la resolución administrativa no ha motivado los mismos) para imponer una sanción tan grave como la impuesta; además la sanción conculca el principio de proporcionalidad formulado en el artículo 178 LGT porque origina un grave perjuicio a la Administración recurrente.

TERCERO.- 1. En su **primer motivo de casación**, el Ayuntamiento recurrente alega que la Sala de instancia ignora la cualidad de Administración pública de ámbito territorial del Ayuntamiento de **Astillero** y la necesidad de aplicar las normas que regulan las relaciones entre Administraciones territoriales en el sistema legal español, que en ningún caso se configuran como relaciones de jerarquía sino de respeto a la autonomía de cada una de ellas en el ejercicio de sus competencias. Este principio que viene enunciado en primer lugar en la Constitución Española de 1978, a través de sus artículos 137 que proclama la organización territorial del Estado en municipios, provincias y comunidades autónomas y las dota de autonomía para la gestión de sus intereses, y 140 que configura a la propia Norma Suprema como garante de la autonomía municipal.

En este caso el Ayuntamiento de **Astillero** emite un acto administrativo cual es, después de la formación del oportuno expediente de licitación, la adjudicación de una parcela de su propiedad, en uso de la capacidad para enajenar que le otorga el artículo 5 de la Ley 7/1985, de 2 de abril , de Bases del Régimen Local, en la redacción introducida por la Ley 11/1999, de 21 de abril, acto que goza de presunción de legitimidad al amparo del artículo 4.1.c) de aquella norma.

Para ejercer sus competencias frente a otra Administración Pública, la Inspección tributaria debe apartarse -dice el recurrente- del procedimiento general de inspección para acogerse al específico regulado en la legislación sobre régimen local.

Del razonamiento expuesto, solo cabe deducir para el Ayuntamiento recurrente que la actuación inspectora de la Agencia Tributaria Estatal resulta nula de pleno derecho por carecer de título habilitante para ejercer sus funciones ante el Ayuntamiento de **Astillero**.

2. En el segundo motivo de casación alega el recurrente que el artículo 26.3 del RGIT de 1986 , en consonancia con el artículo 45.2 de la LGT de 2003 , determina que por las personas jurídicas de naturaleza pública o privada deberán actuar las personas que ocupen, al actuar la Inspección, los órganos a quien corresponda su representación, por disposición de la Ley o por acuerdo validamente adoptado. En este sentido el artículo 19 de la Ley 7/1985, de 2 de abril , de Bases del Régimen Local, establece que el gobierno y la administración municipal corresponden al Ayuntamiento integrado por el Alcalde y los Concejales y en su artículo 21.1.b) matiza que el Alcalde es el Presidente de la Corporación y ostenta la atribución de representar al ayuntamiento; como consecuencia en el procedimiento de inspección que nos ocupa en representación del ayuntamiento debe actuar su alcalde.

Por otro lado, el artículo 46 de la LGT , dedicado a la representación voluntaria, determina en su apartado 2 que para renunciar derechos o asumir obligaciones en nombre del obligado tributario la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en derecho.

Arguye el recurrente que en el procedimiento que se impugna todas las actuaciones inspectoras se realizan ante el Secretario municipal, quien no ostenta representación alguna del Ayuntamiento, sin que conste que se haya puesto impedimento o reparo a que la actuación inspectora se realizara ante el Sr. Alcalde. De esta forma la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de 17 de enero de 2005 (folios 62 y 63 carpeta de documentación anexa), el acta de la misma fecha (folio 66), el acta de 9 de febrero de 2005 (folios 68 a 69), la propuesta de acta de conformidad del 22 de febrero (folios 252 a 257), se realizan ante el Secretario, sin que el Alcalde tenga conocimiento de las actuaciones hasta el 18 de febrero, en el que el Secretario le da traslado de las diligencias practicadas hasta ese momento proponiendo la fuma del acta de conformidad para el 2 de marzo.

Todas las actuaciones inspectoras descritas son tratadas por la Sentencia de la Audiencia como meras comunicaciones y se han considerado por los órganos administrativos como actos de trámite donde se presume la representación voluntaria; sin embargo, el acta denominada "diligencia nº 2", de 9 de febrero de 2005, en su página 3 (folio 69), supone el reconocimiento de una obligación para la que no estaba capacitado el Secretario municipal y que resultó de tal relevancia que el Inspector actuario lo usa como fundamento del acuerdo de liquidación.

3. En su tercer motivo de casación alega el recurrente que el momento de perfeccionamiento del contrato de compraventa de la parcela se produce el 19 de septiembre de 2003 por acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento que fija el precio de adjudicación en 1.682.867,00 euros.

La confluencia de voluntades entre el Ayuntamiento adjudicador y el adjudicatario, que se produce en el momento de adjudicación, no puede ser modificado por la escritura de formalización, como pretende la sentencia de la instancia.

El precio ofertado se contabiliza por los servicios administrativos municipales sin hacer ninguna discriminación del IV A porque no se hace mención al Impuesto en todo el expediente (pliego de condiciones y acuerdo de adjudicación que figura como documento contable) y porque en ellos existe el convencimiento de la sujeción de la transmisión al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al no ser el Ayuntamiento empresario y ser este tributo por cuenta del adquirente.

El expediente administrativo, en contra de lo que sostiene la sentencia de Instancia, no muestra que la compraventa se realizara en el precio de 1.450.747,40 más una cuota de IVA de 232.119,58 euros, magnitudes que no aparecen en todo el expediente, sino que el precio fue de 1.682.867,00 euros a los que no se repercutió cuota alguna en concepto de IVA.

4. A los tres primeros motivos de casación, la Sala ha de confirmar el criterio mantenido por la sentencia de instancia, que en estos puntos confirmamos:

a) En relación con la primera de las **cuestiones que plantea el Ayuntamiento recurrente**, --que la **AEAT ignora la cualidad de Administración Pública del Ayuntamiento recurrente** - dice la sentencia recurrida que:

... "no cabe ninguna duda que una entidad local como el Ayuntamiento recurrente puede resultar sujeto pasivo del IVA. Así resulta a "sensu contrario" del artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE , de 17 de mayo, Sexta Directiva, y hoy del artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo , de 28 de noviembre , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que establece que "...Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas..."

Lo anterior significa, como reiteradamente ha dicho el TJCE, así en sentencia de 17 de octubre de 1989 (asuntos acumulados C-231/87 y C-129/88, TJCE 1990\38), que "...en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen "en el ejercicio de sus funciones públicas", considera impondibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado..."

En nuestro Derecho interno, la anterior disposición de Derecho comunitaria aparece recogida en el artículo 7.8 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre , reguladora del IVA que considera no sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, de lo que se sigue la sujeción al IVA de las entregas y prestaciones de servicios de los organismos públicos con contraprestación que no tenga naturaleza tributaria.

Admitido que el Ayuntamiento recurrente puede realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA y ser sujeto pasivo del Impuesto, debe admitirse también la competencia de la Administración tributaria para comprobar e investigar los hechos, actos, situaciones y actividades que integren el hecho imponible, como resulta, sin limitaciones por razón de la condición de los obligados tributarios, del artículo 109.1 LGT (Ley 230/1963) y del artículo 115.1 de la vigente LGT (Ley 58/2003)".

b) En relación con el **segundo motivo de casación**, relativo a la **nulidad de actuaciones al no haberse realizado ante el representante legal del Ayuntamiento ni haberse señalado "ab initio" el alcance de las actuaciones inspectoras**, como exige el artículo 30.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección Tributaria, dice la sentencia recurrida que:

..."no cabe confundir el requerimiento que remitió la AEAT al Ayuntamiento recurrente el 30 de abril de 2004 (folios 46 y 47 del expediente administrativo), en el que solicita la aportación de determinada documentación para subsanar determinadas incidencias observadas en la declaración resumen anual del IVA, lo que constituye el inicio de un procedimiento de gestión tributaria, como se advierte a la parte actora en el mismo escrito, con el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, previstas en los artículos 141 y siguientes de la LGT (ley 58/2003), que se produce por comunicación de 14 de enero de 2005 (folios 62 y 63 del expediente administrativo), en la que claramente se advierte al Ayuntamiento recurrente del alcance de las actuaciones, que se extienden al concepto tributario IVA y a los períodos comprendidos entre el primer trimestre y el cuarto trimestre del ejercicio 2003.

Considera también la parte actora que la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras adoleció del defecto de no comunicarse al representante legal del Ayuntamiento.

La Disposición Adicional Sexta del RGIT establece que de las notificaciones de la Inspección de Tributos que no se practiquen en el curso de las mismas actuaciones, deberán realizarse en la forma prevista en el artículo 80 de la ley de procedimiento administrativo (hoy artículo 59 LRJPAC), y demás disposiciones generales de Derecho Administrativo que sean de aplicación. En particular, añade la Disposición Adicional Sexta RGIT que las notificaciones podrán practicarse por un funcionario o por personal de la Administración de la Hacienda Pública, siempre que quede constancia de la recepción, de la fecha y de la identidad del acto notificado.

Tales requisitos se cumplen sobradamente en este caso, en el que se notificó al Ayuntamiento recurrente el inicio de las actuaciones inspectoras (folios 62 y 63 del expediente administrativo citados) el 17 de enero de 2001, en sus propias oficinas, en la persona del Secretario, identificado por su cargo, nombre y apellidos y número de DNI, quien firmó la diligencia. Pretender, como hace la parte recurrente, que las notificaciones dirigidas al Ayuntamiento se practiquen personalmente con el Alcalde, aparte de carecer de apoyo legal, es contrario a toda lógica en la organización de la oficina municipal".

c) En cuanto al criterio mantenido por el recurrente en el **tercer motivo de casación** de que el expediente administrativo muestra que el **precio de adquisición** fue de 1.682.867 euros y que la escritura no recoge correctamente los elementos esenciales del contrato, dice la sentencia impugnada que:

..."el expediente administrativo muestra, en contra de lo que sostiene la parte recurrente, que el precio de la operación de venta de terrenos fue de 1.450.747,40 euros, más una cuota de IVA de 232.119,58 euros, lo que resulta con toda claridad de la escritura que documentó el contrato otorgado por el Ayuntamiento vendedor y la empresa compradora, de fecha 22 de octubre de 2003 (folios 8 a 29 del expediente administrativo).

Lo que se discute en último término es si en la cantidad percibida por la parte recurrente (1.682.866,98 euros) están o no incluidas las cuotas de IVA. La Sala considera que lo expresado por las partes en el contrato muestra sin ninguna duda no sólo la voluntad de estas pagar un precio y el correspondiente IVA, sino el hecho de que fueron repercutidas las cuotas de IVA por el vendedor y recibidas efectivamente dichas cuotas por dicho vendedor de la parte compradora. Así es manifestado por las partes en la estipulación tercera de las recogidas en la escritura de compraventa (folio 26 del expediente administrativo), en la que la parte vendedora, es decir, el Ayuntamiento recurrente, representado en dicho contrato por el Alcalde, confiesa tener recibido de la parte compradora, y para su ingreso en la Hacienda Pública, el IVA correspondiente a la transmisión, que asciende a 232.119,58 euros.

A lo anterior se suma que en el anuncio de licitación suscrito por el Alcalde y publicado en el B.O. de la Provincia de 13 de agosto de 2003, se hace constar que el precio de licitación era de 1.679.867 euros y expresamente se indica que el IVA está incluido en esa cantidad (folios 24, 25 y 26 en la pieza de prueba de la parte recurrente) del expediente".

CUARTO.- Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción, el recurrente invoca infracción de los artículos 4 y 5.d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

Se plantea la **cuestión de fondo** y que no es otra que **determinar si la transmisión de la parcela de terreno está sujeta al IVA.**

La sentencia recurrida dice que el Ayuntamiento recurrente es una Administración pública de base territorial que goza de una no sujeción subjetiva por las operaciones que realice. Dicha no sujeción se reconoce por el artículo 7.8 de la LIVA pero limitada a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos... "sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria...", de suerte que **la no sujeción no se extiende a las entregas que efectúen los Ayuntamientos mediante contraprestación que no sea de carácter tributario, como es el caso de la venta del terreno examinado en el caso de autos.**

La sentencia recurrida está respondiendo a la idea de que cuando una persona, aunque esa persona sea una Administración Pública, entregue un bien al mercado mediante una contraprestación, está, sin duda alguna, dentro del ámbito de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo cual, ciertamente, no quiere decir que ese hecho imponible no pueda resultar exento; esa exención afecta en bastantes casos a las Administraciones Públicas cuando actúen como autoridad, cuando actúen en relaciones de Derecho Público y cuando, aunque obtengan una contraprestación, sin embargo, esa contraprestación no sea realmente un precio sino que sea un impuesto, un tributo. Máxime, además, cuando, como en este caso, lo que se transmite tampoco son bienes rústicos que podían gozar de algún tipo de beneficio fiscal por otra vía, ya que en el propio expediente consta que se trata de fincas edificables, respecto de las cuales figura incluso su capacidad de edificación.

Cuestión distinta es que el Ayuntamiento recurrente quiera desconocer determinados extremos de la escritura pública en la que se formalizó el contrato y que fue firmada por el representante municipal. Según antigua y consolidada jurisprudencia dictada en aplicación del artículo 1255 del Código Civil, las partes deberán estar a los contratos que firmaron; por eso en este caso el ente local recurrente no puede desconocer los términos de su escritura de venta en la que confesaba tener recibido de la parte compradora y para su ingreso en la Hacienda Pública el IVA correspondiente a la transmisión.

El recurrente no puede tampoco olvidar que en el anuncio que publicó en el Boletín Oficial de la provincia de Santander de una subasta en procedimiento abierto para la enajenación de una parcela en el ámbito de actuación número 6 del Plan Parcial de Morero se indicaba que el precio de licitación era de 1.679.867 euros, "IVA incluido".

QUINTO.- En el **quinto motivo de casación**, el Ayuntamiento recurrente, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y con carácter subsidiario, denuncia la infracción del artículo 20.uno.20 de la LIVA.

La sentencia recurrida entiende que "no cabe en este caso, como pretende el Ayuntamiento recurrente, la aplicación en forma subsidiaria de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20 LIVA , que se refiere a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, pues es claro que los terrenos vendidos por el Ayuntamiento no reunían esa condición, sino que se trataba de terrenos edificables, como resulta de la propia escritura que reconoce que la finca tiene reconocida una edificabilidad máxima de 1,45768953 m²/m², que equivale a 28.053,2350 m², así como del Pliego de Condiciones particulares que rigieron la enajenación, que reconoce que era objeto de venta una parcela industrial, clasificada como suelo urbanizable con plan parcial aprobado en el que se reconoce una determinada edificabilidad (folios 38 a 42 del expediente administrativo)".

El Ayuntamiento recurrente dice que el párrafo segundo del apartado 20 del artículo 20.uno viene a aclarar qué es lo que se entiende como edificable a efectos de estar acogidos, o no, a la exención prevista en esta norma : "A estos efectos se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre Régimen del suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa; en este caso resulta que el terreno objeto del litigio ni tenía la consideración de solar, ni licencia de edificación, circunstancias que no constan en el expediente.

Es de señalar que el Ayuntamiento en Pleno aprobó el 24 de julio de 2003 el pliego de condiciones particulares para la enajenación de suelo dotacional en la "AU06". En dicho pliego de condiciones particulares se testimoniaba que **la parcela objeto de enajenación se encontraba clasificada como suelo urbanizable con Plan parcial aprobado** en la "AU 06" de las Normas Subsidiarias de **Astillero**, con una superficie de 19.245 m² y una **edificabilidad total** de 19.245 m².

Si la finca transmitida es **edificable**, recogiéndose en el proyecto de compensación el coeficiente de edificabilidad y la tipología de uso de la parcela, no puede considerarse su transmisión como una operación sujeta y exenta en aplicación del artículo 20.uno.20 de la Ley 37/1992 .

SEXTO.- 1. Finalmente, el recurrente alega, al amparo del propio artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción, la infracción del Capítulo I, Título IV de la Ley General Tributaria (en especial de los arts. 178 y 179.2.d) en relación con el artículo 24.2 de la Constitución en lo referente a la presunción de inocencia.

La sentencia recurrida considera que no puede sostenerse desconocimiento por el Ayuntamiento de la sujeción de la operación de venta de los terrenos al IVA, pues el propio Ayuntamiento en el anuncio de subasta para la enajenación de la parcela, publicado en el B.O. de la Provincia antes citado, indicaba que el precio de licitación incluía el IVA y en la escritura de venta hizo constar haber recibido el IVA para su ingreso en el Tesoro, hechos estos que son incompatibles con el desconocimiento de la sujeción de la venta al IVA que ahora se alega.

El Ayuntamiento recurrente alega que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria y ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

2. En el caso que nos ocupa se ha acreditado que existía un hecho imponible que no ha sido atendido por el Ayuntamiento, por lo que debe entenderse que existe el elemento básico para conceptuar la existencia de una infracción por falta de cumplimiento del Ayuntamiento de su deber de ingresar el importe del tributo. Ciertamente que ese incumplimiento puede motivar la no existencia de infracción cuando concurra alguna causa que permita justificar el comportamiento del infractor, que en este caso sería la adecuada diligencia por parte del Ayuntamiento. Pero la verdad es que la conducta del Ayuntamiento del **Astillero** no se puede defender en el caso presente.

El Ayuntamiento recurrente firmó, en 22 de octubre de 2003, la escritura pública de venta de la finca. El precio de la transmisión se fijó en 1.450.747,40 # más IVA. El Ayuntamiento de **Astillero** repercutió y cobró a la entidad adquirente el IVA sobre el precio de la transmisión al tipo del 16%, es decir, 232.119,58 #, cantidad que no se ingresó en el Tesoro Público. La operación no se registró en los libros aportados por el Ayuntamiento como libros registro de IVA, aunque sí fue incluida en la declaración anual de ingresos y pagos de 2003 presentada por el Ayuntamiento.

En estas condiciones no solamente no se acredita la diligencia debida por parte del Ayuntamiento en ingresar en el Tesoro Público el importe del IVA repercutido y cobrado al adquirente sino que se confirma, como dice el Abogado del Estado, que en este caso ha habido un fraude tributario conscientemente realizado, con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda Pública, siendo necesario la actuación inspectora



para el descubrimiento del hecho imponible oculto y la colaboración de otra Administración Pública distinta de la AEAT para la regularización de la situación tributaria.

Concurren, pues, en este caso, los elementos que integran la infracción sancionada: acción típica y culpabilidad, toda vez que el sujeto pasivo dejó de ingresar la cuota de IVA repercutida y cobrada y no se aprecia ausencia de culpabilidad en su conducta.

Así las cosas, el motivo no puede ser estimado.

SÉPTIMO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados procede desestimar el recurso de casación interpuesto y la desestimación debe hacerse con imposición de **costas** a la parte recurrente, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita los honorarios que puedan ser reclamados por el Abogado del Estado a la cifra máxima de 6.000 euros.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE **ASTILLERO** contra la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada el 15 de octubre de 2008 en el recurso núm. 304/2007, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Emilio Frias Ponce.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL