

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078914

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 10 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1045/2020

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto de empresario o profesional. Principio de interdicción del efecto directo vertical y descendente o inverso de la normativa comunitaria. La controversia toma como punto de partida, la compraventa por parte de la recurrente a otra sociedad, de una serie de fincas, operación recogida en escritura pública, que, a efectos de IVA, se calificó como sujeta y no exenta y se presentó la autoliquidación por ITP y AJD, en la que consignó que el otorgamiento de la escritura pública de compraventa estaba sujeto a la modalidad "AJD". La sentencia de instancia confirma el criterio seguido por el órgano económico-administrativo -y, por tanto, la anulación de la liquidación originariamente impugnada-, con fundamento en que debía mantenerse la interpretación literal de los arts. 4 y 5 Ley IVA en la versión aplicable *ratione temporis*, anterior a la Ley 4/2008, que no exigía a la sociedad tener la condición de empresario o profesional para ser sujeto pasivo del IVA, por cuanto mantener una interpretación distinta, sustentada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia -que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil y exige que la transmitente tenga la condición de empresario- supondría aceptar la producción de un efecto directo descendente de una directiva, lo que se encuentra prohibido, también por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Considera la recurrente que la sentencia impugnada vulnera la doctrina establecida en la STS, de 31 de octubre de 2007, recurso n.º 4156/2002 (NFJ026825) y de la STS de 12 de marzo de 2015, recurso n.º 280/2013, (NFJ057788) y alega la existencia de pronunciamientos contradictorios de otros Tribunales Superiores de Justicia. La cuestión jurídica que deberá ser resuelta en sede de enjuiciamiento se contrae a determinar si, a la luz del principio de primacía del derecho de la Unión Europea y de una adecuada delimitación entre el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, los arts. 4 y 5 Ley IVA, en su redacción primigenia, deben interpretarse en el sentido de que toda sociedad mercantil -por el solo hecho de tal condición- es sujeto pasivo del IVA o, si de acuerdo a lo expresado en las directivas de IVA (art. 4 de la Sexta Directiva y art. 9 de la Directiva 2006/112/CE, según la interpretación que de las mismas ha hecho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia), debe exigirse, en todo caso, que esa sociedad sea empresario o profesional, condiciones introducidas posteriormente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, como manifestación de la realización de alguna actividad económica [Vid., STSJ de Aragón de 25 de noviembre de 2019, recurso n.º 76/2018 (NFJ078915) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 5.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 4.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 9.

PONENTE:*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda*

Magistrados:

Don JORGE RODRIGUEZ-ZAPATA PEREZ

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 10/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1045/2020

Materia: TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOC.

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1045/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. César Tolosa Tribiño

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 10 de septiembre de 2020.

HECHOS

Primero.

1. El letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en la representación que ostenta de tal administración autonómica, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de noviembre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución económico-administrativa dictada con relación a una liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia la infracción del artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre ["LITPAJD"] y de los artículos 4 Uno, Dos a) y Cuatro a), y 5 Uno b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ["LIVA"], en su redacción vigente en 2004, anterior a la modificación operada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. (BOE de 25 de diciembre, en lo sucesivo "Ley 4/2008").

Considera, además, infringida la jurisprudencia dictada en interpretación de estos últimos preceptos, "que está materializada en las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007 (rec. cas. 4156/2002) y de 12 de marzo de 2015 (rec. cas. 280/2013) según la cual, los mencionados preceptos del IVA tenían que interpretarse, incluso antes de la modificación realizada por la Ley 4/2008, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria".

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido determinantes de la decisión adoptada en la sentencia recurrida "porque la Sala, al realizar una aplicación literal de la redacción vigente en 2004 de los artículos 4 y 5 de la LIVA, dejando explícita y deliberadamente al margen la doctrina del TJUE que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, pues exige que la transmitente tenga la condición de empresario, ha resuelto confirmando la anulación del acto de liquidación, que había sido previamente decretada por el TEAC."

4. Constata que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Sostiene que las vulneraciones que denuncia presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias de los apartados a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA:

5.1. Razona la concurrencia del supuesto previsto en el apartado a) del artículo 88.2 LJCA, al fijar, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido, con fundamento en lo siguiente: "La decisión adoptada por la Sentencia que ahora recurrimos en casación resulta contradictoria con la adoptada, ante situaciones sustancialmente iguales, por las Sentencias del TSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2012 (rec. 25/2010) y del TSJ de Extremadura de 6 de mayo de 2014 (rec. 363/2012), en las que se confirmaron las liquidaciones practicadas por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas de Madrid y Extremadura por el concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas", del ITP y AJD, en sendos casos de transmisiones de bienes inmuebles por parte de sociedades mercantiles que no realizaban actividad económica alguna, pues eran meras tenedoras de bienes".

Añade que la sentencia de la Sala de instancia vulnera la doctrina establecida en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015, recurso de casación 280/2013, (ECLI:ES:TS:2015:1027), al considerar "que la

condición de sociedad mercantil atribuía en todo caso, ipso iure, la condición de sujeto pasivo del IVA, si bien hay que indicar que no parece que haya una intención deliberada por parte de la Sala de instancia de apartarse de dicha doctrina jurisprudencial, sino que su inaplicación se debe más bien a un error de interpretación de la misma."

Alude, por último, para justificar la existencia de pronunciamientos contradictorios a una serie de resoluciones que sostuvieron, antes de la modificación operada por la Ley 4/2008 en la LIVA, que no tenían la condición de sujetos pasivos del IVA y por ende carecían del derecho a deducir las cuotas de IVA soportado, las sociedades mercantiles que no realizan actividades económicas: "(l)a Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007 (rec. 4156/2002), las Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2012 (rec. 391/2010) y de 1 de marzo de 2013 (rec. 98/2012), así como la Sentencia del TSJ de Andalucía, sede de Málaga, de 31 de enero de 2013 (rec. 333/2009)".

5.2. Considera que la doctrina mantenida por la sentencia de instancia, de consolidarse, puede resultar gravemente dañosa para los intereses generales, "al deparar una considerable merma recaudatoria a las Administraciones tributarias autonómicas", lo que deviene en que pueda apreciarse también la circunstancia prevista en el artículo 88.2.b LJCA.

5.3. La sentencia discutida, según sostiene la administración recurrente, puede afectar a un gran número de situaciones y trascender al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], "pues son numerosos los actos de liquidación por la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del ITP y AJD que se practicaron por esta, y con toda probabilidad por otras Administraciones tributarias autonómicas, en relación con transmisiones realizadas antes del 26 de diciembre de 2008 por sociedades mercantiles que no tenían la consideración de empresarios, por ser meras tenedoras de bienes".

5.4. Por último, entiende que puede apreciarse la concurrencia de la presunción de interés casacional objetivo a que se refiere la letra a) del artículo 88.3 LJCA, pues, en sentido estricto, no cabe decir que haya jurisprudencia que específicamente aborde la cuestión que está en la base de la decisión adoptada por la Sala de instancia. Esta conclusión la alcanza porque en la sentencia de 31 de octubre de 2007, recurso de casación 4156/2002, (ECLI:ES:TS:2007:7622), aunque se parte de la consideración de que antes, incluso, de la modificación operada en la LIVA por la Ley 4/2008 no bastaba para ser sujeto pasivo del IVA con tener la forma jurídica de sociedad mercantil, siendo preciso que la sociedad realizase actividades económicas, lo que analiza en puridad es el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado por dichas sociedades.

Y en cuanto a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015, recurso de casación 280/2013, (ECLI:ES:TS:2015:1027), aunque aborda las mismas cuestiones que aquí se plantean, considera que no conforma jurisprudencia por ser una sola sentencia.

Añade, a fin de justificar la existencia de esta presunción de interés casacional objetivo, que "(e)n cualquier caso, ninguna de estas dos sentencias aborda la cuestión a la luz del principio de derecho comunitario cuya infracción se denuncia por la Sala de instancia, resultando necesario, o por lo menos muy conveniente, que el Tribunal Supremo clarifique si la interpretación de los artículos 4 y 5 de la Ley reguladora del IVA que hace en las dos sentencias antes indicadas puede suponer una aplicación directa de la normativa comunitaria y de la interpretación de la misma que realiza el TJUE en perjuicio de los contribuyentes españoles, lo que podría suponer una infracción del principio de interdicción del efecto directo vertical y descendente o inverso de la normativa comunitaria...".

Segundo.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de enero de 2020, habiendo comparecido la administración autonómica recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

También han comparecido dentro de dicho plazo la Administración General del Estado y la entidad mercantil "JUARCA, S.L.", en su condición de recurridas.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA) y la Comunidad Autónoma de Aragón se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89, apartado 1, LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la Unión Europea que, invocadas como infringidas, fueron tomadas en consideración en la sentencia discutida, y se justifica que las infracciones que se imputan a esta han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia: (i) incurre en contradicción con lo sostenido por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]; (ii) sienta una doctrina sobre las normas invocadas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA]; (iii) puede afectar a un gran número de situaciones y trascender al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], y (iv) aplica normas en las que sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA].

Segundo.

Con carácter previo a toda consideración sobre la cuestión de fondo que se plantea en este recurso, referente a la interpretación que ha de darse a los artículos 4 y 5 LIVA en la redacción anterior a la modificación operada por la Ley 4/2008, con relación a la necesidad de actuar como empresario para ser sujeto pasivo del IVA, y a la incidencia que, respecto de esta cuestión, proyecten el principio de interpretación conforme y la prohibición del efecto vertical descendente de las directivas de la Unión, conviene hacer mención a los hechos ocurridos en vía administrativa que interesan al caso.

Según se deduce de la lectura de la sentencia recurrida y de la resolución económico-administrativa que obra en los autos, la controversia toma como punto de partida, la compraventa por parte de la recurrente a otra sociedad, de una serie de fincas situadas en el término municipal de Cadrete (Zaragoza), operación recogida en escritura pública de fecha 1 de marzo de 2006, que, a efectos de IVA, se calificó como sujeta y no exenta.

En efecto, expresamente se indicó en la escritura por los intervinientes que se trataba de una compraventa sujeta y no exenta del IVA, apuntando que para el caso de que la transmisión se calificase como exenta, renunciaban "ad cautelam" a dicha exención.

Como consecuencia de ello, JUARCA, SL, presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) el 4 de abril de 2006, en la que consignó que el otorgamiento de la escritura pública de compraventa estaba sujeto a la modalidad "Actos Jurídicos Documentados", por la que tributan determinados documentos notariales, aplicando el tipo general entonces vigente del 1% sobre una base imponible de 4.250.000 euros y resultando una cuota tributaria de 42.500 euros, que ingresó en esa fecha.

Sin embargo, a juicio de la Inspección, la entidad afectada no realizó actividad empresarial alguna desde su constitución en el ejercicio 2004 hasta el momento de la transmisión, siendo una sociedad patrimonial o de mera tenencia de bienes, por lo que no podía ser calificada como sujeto pasivo de IVA, procediendo, en consecuencia, tributar no sólo por Actos Jurídicos Documentados sino también por Trasmisiones Patrimoniales.

En efecto, pese a la dicción literal del artículo 5.Uno.b LIVA en la redacción entonces vigente, -en el que se indica que se reputarán empresarios a efectos de dicho impuesto, en todo caso, las sociedades mercantiles-, la Administración tributaria consideró, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que a la entidad JUARCA, S.L., no podía tenérsela por empresaria a efectos de IVA y que, por tanto, no se encontraba sujeta a IVA, conforme a lo indicado en el artículo 4.Uno LIVA.

De este modo, la liquidación que se sitúa en el origen de esta litis, girada a la entidad JUARCA, S.L., se refería al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas", determinando una cuota a ingresar por importe de 255.000 € por la realización de la expresada compraventa.

Contra el acuerdo de liquidación, JUARCA, S.L. interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Aragón, que fue estimada por resolución de fecha 25 de septiembre de 2014 -reclamación nº 50/1446/2011-.

Formulado recurso de alzada por el Director General de Tributos del Gobierno de Aragón contra la resolución de 25 de septiembre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo de Aragón, finalmente resultó desestimado por el Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de diciembre de 2017.

Frente a esta resolución económico-administrativa, el Gobierno de Aragón interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La razón última por la que se anuló -y, así se confirmó por el TSJ de Aragón- la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas", descansa en entender que no puede efectuarse una interpretación de lo dispuesto en el artículo 5.Uno.b) LIVA que contravenga el principio de interdicción del "efecto directo vertical descendente" en perjuicio del obligado tributario. En definitiva, que debe estarse a la dicción literal del precepto - art. 5.Uno.b) LIVA- vigente a la fecha de los hechos.

Tercero.

La sentencia de instancia confirma el criterio seguido por el órgano económico-administrativo -y, por tanto, la anulación de la liquidación originariamente impugnada-, con fundamento en que debía mantenerse la interpretación literal de los artículos 4 y 5 LIVA en la versión aplicable *ratione temporis*, anterior a la Ley 4/2008, que no exigía a la sociedad tener la condición de empresario o profesional para ser sujeto pasivo del IVA, por cuanto mantener una interpretación distinta, sustentada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia -que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil y exige que la transmitente tenga la condición de empresario- supondría aceptar la producción de un efecto directo descendente de una directiva, lo que se encuentra prohibido, también por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Así, aunque el pronunciamiento recurrido cita y transcribe parcialmente la sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015, recurso de casación 280/2013, (ECLI:ES:TS:2015:1027), en la que se inaplicó la norma interna vigente al momento de los hechos dada su contradicción con la normativa comunitaria, considera el TSJ de Aragón que aplicar el criterio de esa sentencia comportaría aceptar el efecto directo descendente de las directivas, que resulta prohibido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, por cuanto tal efecto directo vertical únicamente resultaría invocable por el particular (de forma ascendente), no por una administración.

En su fundamento de derecho cuarto analiza esta cuestión y sostiene que "la regulación legal aplicable el 1 de marzo de 2006, en palabras del Tribunal Supremo, ponía de manifiesto: "que existía la presunción *iuris et de iure* de que las sociedades mercantiles eran, en todo caso, empresarios" y que "se entendían, en cualquier caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por dichas sociedades". El texto de la norma no permite otra interpretación, puesto que tal como refleja en su sentencia el Tribunal Supremo, el legislador establece una presunción de que toda sociedad mercantil es empresaria, relevándola por ello de toda prueba y también establece el legislador que en cualquier caso deben entenderse realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por las sociedades mercantiles."

Seguidamente reconoce que, tal y como resulta de la exposición de motivos de la Ley 4/2008, la redacción vigente a la fecha de los hechos no respondía a las previsiones del -entonces- Derecho Comunitario, en cuanto este no permitía afirmar, sin más, que una entidad mercantil sea empresario o profesional por el mero hecho de su condición de tal sociedad.

No obstante, trae a colación jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que impide que la norma comunitaria que no haya sido incorporada al ordenamiento interno sea invocada por la Administración frente a los particulares, dejando de aplicar en perjuicio de estos últimos la norma interna.

En definitiva, aunque no desconoce la sentencia de este Tribunal (de 12 de marzo de 2015) que obliga a interpretar nuestra normativa interna - artículos 4 y 5 LIVA, antes de la modificación operada-, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, considera que ha de estarse a la dicción literal de tales preceptos en la redacción aplicable *ratione temporis* por estar proscrita la aplicación del efecto directo del derecho de la Unión cuando sea una administración la que la reclama y ello perjudique al administrado.

Cuarto.

Ha de partirse de la base de que el Impuesto sobre el Valor Añadido es incompatible con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, razón por la cual resulta relevante averiguar si, una transmisión como la realizada en este caso se encuentra o no sujeta a IVA, por la sola condición de sociedad de la parte transmitente -una sociedad limitada- o, si, por el contrario, su calificación de sujeto pasivo de IVA vendrá integrada por su condición de empresario o profesional.

De ello dependerá que la liquidación girada en concepto de TPO debiera ser declarada nula, tal y como consideró la sentencia de instancia.

A estos efectos, conviene reproducir la dicción literal de los preceptos que fueron aplicados y en virtud de los cuales se estimó la pretensión del contribuyente.

El art. 4 LIVA, en su redacción primigenia, aplicable al supuesto de autos por cuanto la escritura pública en la que se recoge la operación gravada es de fecha 1 de marzo de 2006, expresaba lo siguiente:

"Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles." Tras la reforma de la Ley 4/2008, su redacción es la siguiente:

"Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional."

El art. 5 LIVA, en la redacción primera, decía:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, en todo caso."

En la redacción introducida por la Ley 4/2008, puede leerse:

"b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."

No hay controversia en que una aplicación literal de la versión vigente de los preceptos repetidos daría lugar al devengo del IVA, por no ser necesaria más que la condición de sociedad mercantil de la adquirente para ser sujeto pasivo de este impuesto.

Fue la Ley 4/2008, la que acomodó la normativa española a las exigencias de la jurisprudencia de la Unión, introduciendo el requisito adicional de que se tratase de sociedades que tuvieran la condición de empresario o profesional.

La sentencia, ya citada, de 12 de marzo de 2015, estableció la interpretación que había de hacerse respecto de los preceptos aludidos en su redacción originaria: "El presente caso contempla una transmisión realizada en el año 2003, cuando no regía la modificación antes referida, y existía la presunción iuris et de iure, que relevaba a la parte de toda obligación probatoria, de que toda la sociedad mercantil, por el hecho de serlo, había de tener un ánimo de lucro, lo que implicaba considerarla como empresario o profesional conforme a lo dispuesto en el artículo 5, uno, b) de la ley del IVA.

No obstante, todo ello no nos puede llevar a la estimación del motivo, ya que nuestra normativa interna tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario."

Sin embargo, como se ha expresado, la sentencia del TSJ de Aragón considera que, pese a esa sentencia del Tribunal Supremo de 2015, no cabe aplicar de forma directa el Derecho de la Unión Europea, desplazando o ignorando la norma interna que lo contradice por cuanto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia impide la invocación por parte de los Estados de ese efecto directo.

Quinto.

De todo lo expuesto se infiere que la sentencia del Tribunal Supremo de 2015 recondujo la presunción *iuris et de iure*, existente antes de la reforma de la Ley 4/2008 -que toda sociedad mercantil, por el hecho de serlo, había de tener un ánimo de lucro, lo que implicaba considerarla como empresario o profesional- a una interpretación "de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario".

Signifíquese que la propia Exposición de Motivos de la Ley 4/2008 justifica las modificaciones que se incorporan a la LIVA, en particular, especificar que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba de lo contrario, para "da[r] entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal."

No obstante, pese a lo que pudiera parecer, la cuestión dista mucho de haber quedado resuelta con la referida sentencia del Tribunal Supremo de 2015.

En efecto, buena muestra es la sentencia combatida en casación o, desde otra perspectiva, el criterio mostrado por el Tribunal Económico- Administrativo Central, por ejemplo, en resolución de 22 octubre 2015 - posterior, por tanto, a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015-.

Tanto el TEAR de Aragón como el TEAC, fundamentan la aplicación literal de la norma nacional antes de la reforma de la Ley 4/2008 -asumiendo, por un lado, la presunción y eludiendo, por otro lado, la obligación que se infiere del principio de interpretación conforme- al entender que de no hacerlo, estarían dando carta de naturaleza al efecto directo vertical descendente de la directiva IVA, prohibido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión, que impide que un Estado, como consecuencia del incumplimiento en la transposición de una directiva, invoque la aplicación de dicha directiva frente a un particular, generando obligaciones para éste.

Por tanto, pese a la contradicción reconocida -por el propio legislador en la Ley 4/2008 y por este Tribunal Supremo en su sentencia de 2015- entre ley nacional y directiva, el TEAC llegó a afirmar en aquella resolución que: "Teniendo en cuenta todo lo anterior, no resulta aplicable, en este caso, la jurisprudencia emanada de los Tribunales de Justicia de la Unión Europea, aun reconociendo este Tribunal Económico-Administrativo Central su carácter preeminente sobre las disposiciones nacionales y aun cuando deban prevalecer sus sentencias sobre lo dispuesto por las actuaciones de los legisladores nacionales, ya que viene a paliar una defectuosa transposición de una Directiva comunitaria que conlleva un perjuicio para los obligados tributarios.

Así, el matiz introducido por la jurisprudencia comunitaria, que luego fue incluido en la legislación interna, es perfectamente aplicable a supuestos similares al presente asunto, pero siempre y cuando no conlleve un perjuicio para los particulares. Por tanto, en virtud del descrito efecto vertical directo descendente debe ser admitida la alegación formulada y considerar a la sociedad transmitente como sujeto pasivo del impuesto, anulando la liquidación girada."

Asimismo, como hemos expresado en el tercero de los razonamientos que anteceden, el TSJ de Aragón, pese a admitir que la LIVA no respondía a las previsiones del derecho de la Unión antes de la reforma de la Ley 4/2008, entiende, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a cargo de un particular, y que lo dispuesto en una directiva no puede pues ser invocado como tal contra dicha persona y concluye:

"Por ello, y en cuanto esta jurisprudencia comunitaria que nos vincula, impide que la norma comunitaria no incorporada al ordenamiento interno sea invocada por la Administración frente a los particulares, dejando de aplicar en su perjuicio la norma interna, la resolución del TEAC, que fundada en la prohibición del efecto directo vertical descendente de la Directiva, considera a la sociedad transmitente como sujeto pasivo del IVA y anula la liquidación girada por la Administración, no puede apreciarse contraria a derecho, por lo que el recurso contencioso administrativo se desestima."

Sexto.

A la vista de lo expresado, parecen subyacer en este asunto visiones diferentes -aparentemente incompatibles, incluso- sobre una misma realidad: lo que para unos constituye la debida aplicación del principio de "interpretación conforme" -en particular, la sentencia del Tribunal Supremo de 2015-, para otros comporta la infracción del principio de la interdicción del efecto directo vertical inverso de las directivas de la Unión.

A.- Por un lado, al interpretar la ley española (anterior a la reforma) "de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria", el Tribunal Supremo parece acudir al principio de la "interpretación conforme" (por todas, sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 1990, Marleasing, C-106/89, EU:C:1990:395), a lo que -dicho sea de paso- como juez nacional, estaba obligado, toda vez que el correcto entendimiento de la ley nacional ha de acometerse en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero.

Esa obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del TFUE, en la medida en que permite al juez nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del derecho de la Unión cuando resuelve los litigios de que conoce (entre otras, sentencias del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2020, SCT, d.d., C-146/19, ECLI:EU:C:2020:464, apartado 47 y de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C- 254/16, EU:C:2017:522, apartado 34).

El principio de la "interpretación conforme" trata, en definitiva, de conciliar el derecho nacional con el de la Unión, tentativa que, no obstante, habrá de ceder, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del derecho de la Unión, dado que, entonces, el juez nacional que conozca de un asunto, en el marco de su competencia, estará obligado a abstenerse de aplicar cualquier disposición nacional contraria a una disposición de ese derecho de la Unión con efecto directo en el litigio de que conoce (sentencia de 19 de diciembre de 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, apartado 42).

B.- Por otro lado, el efecto directo del derecho de la hoy Unión Europea, proclamado en el asunto Van Gend & Loos (sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1963, 26/62, EU:C:1963:1) y la lógica subyacente de que ese derecho no solo concierne a las relaciones entre Estados, sino que también confiere derechos a los particulares, abonó el reconocimiento posterior del efecto directo vertical de las directivas (entre otras, sentencias del Tribunal de Justicia de sentencia de 4 de diciembre de 1974, van Duyn, 41/74, EU:C:1974:133; de 5 de abril de 1979, Ratti, 148/78, Rec. p. 1629; y, de 19 de enero de 1982, Becker 8/81, EU:C:1982:7), efecto directo que se activa en aquellos casos en los que una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva genera derechos para el particular.

De esta manera, el principio de efecto directo permite a los particulares, siempre que se cumplan esas condiciones, invocar directamente una norma europea ante una jurisdicción nacional.

Ahora bien, una disposición directamente aplicable de una directiva no puede, por sí misma, imponer una obligación a un particular (sentencia del Tribunal de justicia de 26 de febrero de 1986, Marshall, 152/84, EU:C:1986:84, apartado 48), lo que justifica que el Tribunal de Justicia haya excluido la posibilidad de que un particular pueda invocar una disposición de efecto directo de una directiva frente a otro particular ("efecto directo horizontal") o de que una autoridad pública pueda invocarla frente al particular ("efecto directo vertical descendente").

En efecto, en virtud del artículo 288 TFUE, párrafo tercero, el carácter obligatorio de una directiva, fundamento de la posibilidad de invocarla, únicamente existe respecto "al Estado miembro destinatario" (como recuerda, entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de diciembre de 2013, Portgás, C- 425/12, EU:C:2013:829, apartado 22).

En consecuencia, una directiva no puede crear, por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y, por tanto, no puede invocarse como tal contra dicho particular ante un órgano jurisdiccional nacional (sentencias del Tribunal de Justicia de 8 de octubre de 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, EU:C:1987:431, apartado 10; y de 10 de octubre de 2017, Farrell C-413/15, EU:C:2017:745, apartado 31).

C.- Teniendo en consideración lo apuntado, difícilmente cabría asumir la contraposición entre estos dos principios del derecho de la Unión en clave de colisión, pero lo cierto es (i) que las directivas de IVA han venido erigiendo la noción de "sujeto pasivo" sobre la realización de alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (artículo 4 de la Sexta Directiva y artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE); (ii) que este Tribunal no se ha pronunciado sobre si, en las circunstancias del caso, la interpretación de los preceptos de la ley nacional "de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria", podía ser

invocada por la administración o únicamente por el administrado o, en cualquier caso, cómo debería verse afectada por las limitaciones impuestas por la jurisprudencia a la aplicación del efecto directo; y (iii) que, en definitiva, estas razones comportan indagar si el criterio mantenido por la sentencia del Tribunal Supremo de 2015, o bien es una manifestación de una "interpretación conforme" al derecho de la Unión de la norma nacional o bien una inaplicación o desplazamiento de esa norma nacional (que, pese a ser contraria al derecho de la Unión -lo que no se discute-, beneficiaba en este caso a la sociedad recurrente en la instancia) para aplicar en su lugar la interpretación de la directiva IVA efectuada por el Tribunal de Justicia (interpretación que, recordemos, una vez más, resultaba contraria a los intereses de la expresada sociedad).

D. Por eso, a la vista de cuanto antecede, la cuestión jurídica que deberá ser resuelta en sede de enjuiciamiento se contrae a determinar si, a la luz del principio de primacía del derecho de la Unión Europea y de una adecuada delimitación entre el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, los artículos 4 y 5 LIVA, en su redacción primigenia, deben interpretarse en el sentido de que toda sociedad mercantil -por el solo hecho de tal condición- es sujeto pasivo del IVA o, si de acuerdo a lo expresado en las directivas de IVA (artículo 4 de la Sexta Directiva y artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE, según la interpretación que de las mismas ha hecho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia), debe exigirse, en todo caso, que esa sociedad sea empresario o profesional, condiciones introducidas posteriormente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, como manifestación de la realización de alguna actividad económica.

E. No obsta a lo anterior, la circunstancia de que estemos ante normativa derogada (artículos 4 y 5 LIVA, en su redacción primigenia) pues la apreciación del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia trasciende en este caso de esos preceptos, en la medida que su interpretación se proyecta sobre aspectos del derecho de la Unión, tales como el efecto útil y primacía de las sucesivas directivas IVA, así como sobre la delimitación y ponderación de los principios de interpretación conforme y de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas, aspectos que junto a las circunstancias enunciadas en el punto 3 del razonamiento jurídico primero de la presente resolución, cimientan el interés casacional objetivo del recurso, también desde la perspectiva de la interpretación y aplicación del derecho de la Unión Europea [artículo 88.2.f) LJCA]

Séptimo.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión precisada en el anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 4 Uno y Dos a), y 5 Uno b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ["LIVA"], en su redacción original vigente en 2004, antes de la modificación operada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, (BOE de 25 de diciembre).

Octavo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Noveno.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda

1º) Admitir el recurso de casación RCA/1045/2020, preparado por el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en la representación que ostenta de tal administración autonómica, contra la sentencia dictada el 26 de noviembre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el procedimiento ordinario 76/2018.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la luz del principio de primacía del derecho de la Unión Europea y de una adecuada delimitación entre el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, los artículos 4 y 5 LIVA , en su redacción primigenia, deben interpretarse en el sentido de que toda sociedad mercantil -por el solo hecho de tal condición- es sujeto pasivo del IVA o, si de acuerdo a lo expresado en las directivas de IVA (artículo 4 de la Sexta Directiva y artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE , según la interpretación que de las mismas ha hecho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia), debe exigirse, en todo caso, que esa sociedad sea empresario o profesional, condiciones introducidas posteriormente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, como manifestación de la realización de alguna actividad económica.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, artículos 4 Uno y Dos a), y 5 Uno b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ["LIVA"], en su redacción original vigente en 2004, antes de la modificación operada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, (BOE de 25 de diciembre).

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Jorge Rodríguez-Zapata Pérez

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D. César Tolosa Tribiño

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D. Dimitry Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.