



Roj: **STS 4279/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4279**

Id Cendoj: **28079130022021100399**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/11/2021**

Nº de Recurso: **2022/2020**

Nº de Resolución: **1318/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AR 1780/2019,**  
**ATS 8068/2020,**  
**STS 4279/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.318/2021**

Fecha de sentencia: 10/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2022/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. **Isaac Merino Jara**

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2022/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. **Isaac Merino Jara**

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1318/2021**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. **Isaac Merino Jara**

En Madrid, a 10 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2022/2020, interpuesto por el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en representación del Gobierno de Aragón, contra la sentencia de fecha 16 de diciembre de 2019, dictada por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso 77/2018, relativo al acuerdo de liquidación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Han comparecido, como partes recurridas, el Abogado del Estado en la representación y defensa de la Administración General del Estado, y la mercantil CERRO GOYA S.L., representada por la procuradora doña María Susana de Torre Lerena.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. **Isaac Merino Jara**.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación se interpuso por el Gobierno de Aragón contra la sentencia núm. 664, de 16 de diciembre de 2019, dictada por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, desestimatoria del recurso núm. 77/2018 deducido por el citado Gobierno frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de 22 de noviembre de 2017 que, a su vez, desestimó el recurso de alzada formulado por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón, contra la resolución de 27 de marzo de 2014 del Tribunal Económico Administrativo de Aragón que estimó la reclamación núm. 50/522/2011 interpuesta por CERRO GOYA, S.L. (en lo sucesivo, CERRO GOYA) contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-586/09, dictado por el Servicio de Inspección Tributaria de la Diputación General de Aragón, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

2. Los hechos relevantes para la resolución de este recurso son:

**2.1** El 13 de septiembre de 2004 se suscribió por el Ayuntamiento de Zaragoza y la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Zaragoza, Aragón y Rioja (Ibercaja) un Convenio de Colaboración con el fin de impulsar las actuaciones necesarias para posibilitar la obtención, por parte del municipio, de los suelos integrantes del Meandro de Ranillas en los que se ubicaría *la Exposición Internacional 2008, Agua y Desarrollo Sostenible*, para el supuesto de que Zaragoza resultase ser la ciudad elegida para la realización de dicho evento.

En virtud de este Convenio, el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante acuerdo de su Junta de Gobierno Local cedió, a favor de CERRO GOYA, sociedad participada de Ibercaja, su posición jurídica en los contratos de opción de compra, formalizados antes de la firma del citado Convenio con los, por entonces, propietarios de los suelos del Meandro de Ranillas, asumiendo CERRO GOYA por su parte, el conjunto de derechos y obligaciones señalados en dichos documentos, subrogándose en la posición jurídica derivada de los mismos, y comprometiéndose ante el Ayuntamiento de Zaragoza, una vez fuera ejercitada la opción de compra y adquiridos los terrenos del denominado "Meandro de Ranillas", a transmitirlos al municipio de Zaragoza debidamente escriturados, con antelación al 31 de diciembre de 2004, recibiendo, en contraprestación a dicha transmisión y en concepto de permuta, aprovechamientos urbanísticos libres de toda carga, incluso urbanísticas, correspondientes a suelos con uso dominante de vivienda protegida del sector 89/3 de suelo urbanizable no delimitado (Arco Sur), atribuidos al Ayuntamiento en virtud de cesión obligatoria del 10% de los citados aprovechamientos y del Convenio de gestión urbanística suscrito en fecha 22 de abril de 2002, al amparo de lo previsto en el artículo 84 de la Ley 5/1999, de 25 de marzo, Urbanística de Aragón con diversos Propietarios del Sector 89/3 (Arcosur). En virtud de dichos aprovechamientos urbanísticos, y cuando se materializasen los mismos, sobre dicho suelo se podrían construir unas 7.095 viviendas protegidas, con una edificabilidad media de 105 m<sup>2</sup> construibles por vivienda, y por otro, una superficie edificable de unos 24.500 m<sup>2</sup> para otros usos (comercial, oficinas, etc.).

**2.2** Una vez CERRO GOYA hubo adquirido los terrenos del Meandro (en los meses de octubre y noviembre de 2004), el 13 de diciembre de 2004, se otorgó escritura pública de permuta por la que dicha sociedad transmitió



al Ayuntamiento de Zaragoza, 95 fincas rústicas clasificadas como suelo no urbanizable con el fin de posibilitar la obtención por el Ayuntamiento de los mencionados suelos integrantes del mencionado Meandro de Ranillas.

A su vez, el Ayuntamiento de Zaragoza transmitió a CERRO GOYA los aprovechamientos urbanísticos citados. En la escritura se estipula que la efectiva entrega de los terrenos, en los que se materializarían los aprovechamientos permutados, quedaba sujeta a la aprobación del Proyecto de Reparcelación de dicho ámbito, sin que, en ningún caso, pudiera realizarse en un plazo superior al de tres años desde la firma del Convenio de Colaboración suscrito por el Ayuntamiento de Zaragoza e Ibercaja el 13 de septiembre de 2004.

En la estipulación novena de la escritura de permuta, el Ayuntamiento se comprometió a notificar a la Asociación de propietarios del Sector 89/3 lo acordado en la escritura, con el fin de que, en las entregas de terrenos a que diera lugar la reparcelación del mencionado Sector, se atribuyan por parte de la Junta de compensación a CERRO GOYA las que correspondían en virtud del acuerdo.

Ambas partes aceptaron como valor cierto de los bienes que se permutan respectivamente, el de 66.320.357,41 euros.

**2.3** En enero de 2005, CERRO GOYA presentó ante la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón autoliquidación derivada de la escritura de permuta por el concepto de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aunque no ingresó cantidad alguna por considerar que se trata de una operación exenta.

**2.4** El 1 de diciembre de 2008, el Servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón comunicó a CERRO GOYA el inicio de procedimiento inspector.

De las actuaciones inspectoras desarrolladas cabe destacar los siguientes aspectos relevantes:

**2.4.1** En enero de 2005 el Ayuntamiento de Zaragoza repercutió cuota de IVA por la entrega de aprovechamientos urbanísticos a favor de la entidad CERRO GOYA.

**2.4.2** El 8 de noviembre de 2007 se aprobó con carácter definitivo el proyecto de reparcelación del Sector 89/3, publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Zaragoza el siguiente 22 de diciembre, en el que constan directamente adjudicadas a CERRO GOYA las parcelas correspondientes a los aprovechamientos permutados.

**2.4.3** Con fecha 17 de noviembre de 2008 se dirigió un requerimiento de información a la Junta de Compensación del Sector 89/3, quien respondió el 12 de diciembre de 2008 manifestando que ni por sí misma ni en representación de sus miembros había repercutido cuota de IVA por tales adjudicaciones a la entidad, por cuanto se trata de una Junta fiduciaria que no recibe ni entrega la titularidad de las parcelas y la reparcelación no había sido aún inscrita en el Registro de la Propiedad.

**2.4.4** El 24 de julio de 2008 se aprobó definitivamente el proyecto de urbanización del sector 89/3, publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Zaragoza el 1 de septiembre de 2008.

**2.4.5** El Servicio de Inspección remitió el expediente a la consideración y examen del Consejo Territorial de la Dirección para la Gestión Tributaria de Aragón, quien puso en conocimiento de la Administración estatal la discrepancia existente.

**2.4.6** Al no llegar a acuerdo, por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón se planteó el supuesto ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, de conformidad con el artículo 65, apartado 4, párrafo final, de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía a efectos de alcanzar un acuerdo entre Administraciones estatal y autonómica. Dicho artículo establece que, por lo que respecta a la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se precisará acuerdo entre las Administraciones estatal y autonómica. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante. Dicha Dirección General emitió Informe con fecha 21 de octubre de 2009.

**2.5** Como consecuencia de las actuaciones inspectoras descritas, en fecha 19 de enero de 2010 se incoa acta de disconformidad A02-586.

**2.6** La propuesta de regularización, contenida en el acta, se confirmó mediante acuerdo de liquidación, de 10 de junio de 2010, notificado a la entidad CERRO GOYA el 17 de junio de 2010, por importe de 6.064.565,14 euros (4.642.425,02 euros de cuota tributaria, más 1.422.140,12 euros de intereses de demora).

En el acuerdo de liquidación se indicaba, expresamente, la obligación de atenerse al indicado Informe de la Dirección General de Tributos de 21 de octubre de 2009, en el que se concluía que la entrega de aprovechamientos urbanísticos, que se equipara a una entrega de terrenos urbanizados, realizada por los propietarios del suelo (que no por el Ayuntamiento) a favor de CERRO GOYA es una entrega sujeta y no exenta de IVA.

No obstante -se indicaba también en el acuerdo de liquidación- el Informe no contenía un pronunciamiento expreso acerca de la calificación de la transmisión realizada por el Ayuntamiento a favor de CERRO GOYA en virtud de la escritura de permuta otorgada por ambas partes.

Se reconocía en el acuerdo de liquidación que no podía afirmarse que no existiera ningún tipo de transmisión por parte del Ayuntamiento en favor de CERRO GOYA puesto que dicha transmisión se pactó precisamente como contraprestación o pago de las parcelas ubicadas en la Partida de Ranillas que dicha sociedad entregaba, mediante ese mismo acto, al Ayuntamiento.

El acuerdo de liquidación indicaba que se trataba de una transmisión de derechos patrimoniales, económicamente valiables y de naturaleza onerosa, que no estaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por haber sido realizada al margen de la actividad empresarial del Ayuntamiento, dado que los derechos habían sido adquiridos en el ejercicio de potestades y prerrogativas públicas y, por tanto, se encontraba sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

**2.7** Contra el acuerdo de liquidación, CERRO GOYA interpuso reclamación económico-administrativa 50/522/11 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Aragón.

**2.8** El 27 de marzo de 2014, el Tribunal Regional dictó resolución por la que estimó la reclamación y acordó la anulación del acto impugnado.

**2.9** El 28 de mayo de 2014, el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón interpuso recurso de alzada ordinario contra la citada resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

**2.10** El 22 de noviembre de 2017, el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que desestimó el recurso de alzada.

**2.11** El Gobierno de Aragón interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 77/2018 ante la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

La esencia de la sentencia se contiene en su fundamento de derecho cuarto, que a continuación reproducimos en su mayor parte:

"hay que partir, como acertadamente hace la Abogacía del Estado, de que tanto con la interpretación que postula el TEARA (que considera que pese a que la entrega de los aprovechamientos se hará en el futuro, el devengo se produce en el momento en que se otorga la escritura, dado que, en contraprestación, CERRO GOYA, S.L. adelantó su pago al Ayuntamiento con la entrega de los terrenos de la expo de Ranillas), como con la que sostiene el TEAC (que equipara el tratamiento de la transmisión de los aprovechamientos con la de los suelos urbanizados), lo esencial es que, tal y como está diseñada la operación, CERRO GOYA nunca adquiriría terrenos no urbanizados.

En efecto, en la Cláusula Primera de la escritura que obra al reverso del folio 39 y en el folio 40 del expediente se dice que el Ayuntamiento de Zaragoza " transmite en permuta a CERRO GOYA, S.L. que los adquiere a través de su representante, aprovechamientos urbanísticos libres de toda carga, incluso urbanísticas, correspondientes a suelos con uso de dominante de vivienda protegida, atribuidos al Ayuntamiento en virtud de cesión obligatoria del 10 %, en el Sector 89/3 del suelo urbanizable no delimitado (ARCOSUR) y del Convenio urbanístico suscrito (...) con diversos propietarios (...) aprovechamientos de valor equivalente al del valor satisfecho por CERRO GOYA S.L. en la adquisición de los terrenos permutados. La efectiva entrega de los terrenos en los que se materialicen los aprovechamientos permutados queda sujeta a la aprobación del proyecto de reparcelación de dicho ámbito...

Y en cuanto al valor y descripción de las recíprocas prestaciones pactadas, la escritura detalla: "En cuanto a las fincas del meandro de Ranillas, la suma total de los precios que constan en los contratos de compraventa citados en el título de cada una de las fincas objeto de esta permuta, por un importe global de sesenta y seis millones trescientos veinte mil trescientos cincuenta y siete euros y cuarenta y un céntimos (66.320.357,41).



En cuanto a los aprovechamientos correspondientes edificabilidad para viviendas protegidas cuya adjudicación se materializará en la aprobación definitiva del Proyecto de Reparcelación del Sector 89/3 se concretan en la cuantía y forma siguiente:

- a) Ciento setenta y tres mil doscientos cincuenta metros cuadrados de techo edificable en vivienda protegida de precio máximo, que se corresponde con un número aproximado de 1.650 viviendas de ciento cinco metros cuadrados cada una de ellas, valoradas en cincuenta y cinco millones noventa y tres mil quinientos euros (55.093.500).
- b) Cincuenta y cuatro mil seiscientos metros cuadrados de techo edificable en vivienda protegida de precio básico, que se corresponde con un número aproximado de 520 viviendas de ciento cinco metros cuadrados cada una de ellas, valoradas en seis millones setecientos quince mil ochocientos euros (6.715.800).
- c) Nueve mil veintidós metros once decímetros cuadrados de techo edificable en usos terciarios, valorados en cuatro millones quinientos once mil cincuenta y siete euros y cuarenta y un céntimos (4.511.057,41).

Las indicadas adjudicaciones se establecen cautelarmente, por lo que podrán ser objeto de ajuste en el futuro Proyecto Reparcelatorio del Sector, en evitación de que se produzcan indivisos en el mismo.

El importe global de todos los aprovechamientos urbanísticos que percibirá Cerro Goya, S.L. asciende a sesenta y seis millones trescientos veinte mil trescientos cincuenta y siete euros y cuarenta y un céntimos (66.320.357,41).

Dada la equivalencia de valor entre los bienes y derechos permutados, las partes expresamente hacen constar que no hay lugar a pago de diferencias.

Hay que destacar además que quien transmite a CERRO GOYA es el Ayuntamiento de Zaragoza, con independencia de que adquiera dichos aprovechamientos de terceros, por cesión obligatoria del 10% de los aprovechamientos y en virtud de un convenio urbanístico de 22 de abril de 2002.

(..)

Es en el momento de otorgamiento de la escritura cuando los aprovechamientos y derechos inherentes a los mismos se transmiten a CERRO GOYA, y con una valoración propia no de terrenos rústicos, sino como parcelas resultantes. Estamos por tanto ante unos bienes que incorporan valor añadido aun cuando dependan de la materialización de una actuación futura que en este caso tuvo lugar".

Es por ello por lo que la Sala interpreta que resulta de aplicación la resolución de la DGT 2079/2003, de 4 de diciembre, en respuesta a una consulta, que señala:

"(,) en relación con determinadas transmisiones de aprovechamientos efectuadas por la Administración municipal actuante que habitualmente se denominan "transferencias de aprovechamientos", este Centro Directivo estableció lo siguiente, en contestación a consulta planteada por la Junta de Andalucía (expediente 1282/95):

*"En cuanto a la transmisión de aprovechamientos efectuada por la Administración actuante de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 195 de la Ley del Suelo, este Centro Directivo considera que en base a la interpretación conjunta de los artículos 5 y 7 de la Ley del Impuesto debe concluirse que las referidas operaciones estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto la actuación de la Administración consiste en la adquisición y venta de aprovechamientos, mediante precio en todo caso ("por su valor urbanístico"), lo cual supone una intervención en la producción de bienes en el mercado inmobiliario, aunque la razón última de dicha intervención coincida con la mejora en la ejecución del planeamiento urbanístico.*

*Por lo que respecta a la exención de las referidas operaciones cuando resulten sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, a juicio de esta Dirección General no cabe aplicar ninguna de las exenciones previstas en el artículo 20, apartado uno de la Ley del Impuesto; concretamente, no resulta de aplicación la exención establecida en el número 23º del precepto, por cuanto el citado beneficio fiscal se predica respecto de los arrendamientos de terrenos y de los derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, calificación que sólo forzosamente cabría otorgar a las transferencias de aprovechamientos urbanísticos, los cuales no tienen obviamente un contenido equiparable al de aquellos derechos a los cuales la normativa reguladora del Impuesto ha considerado acreedores a la exención. En las transmisiones de aprovechamientos, lo transmitido otorga al adquirente el derecho a edificar una superficie mayor a la que tenía derecho con los inmuebles de que disponía; en definitiva, su contenido se parece más a una transmisión de terrenos edificables que a un derecho real de goce o disfrute sobre terreno indeterminado.*

*En consecuencia, con todo lo expuesto, este Centro Directivo considera que las transmisiones de aprovechamientos urbanísticos previstas en los artículos 185 a 198 de la Ley sobre el Régimen del Suelo y*



*Ordenación Urbana estarán sujetas y no exentas cuando se realicen por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, en los términos indicados en los párrafos precedentes de esta contestación".*

*En relación con las transmisiones de parcelas por parte de los Ayuntamientos, hay que tener en cuenta la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de esta Dirección General. [publicada en el BOE núm. 6, de 6 de enero de 2001].*

*3.- Por su parte, el artículo 8, apartado uno de la Ley del Impuesto dispone que "se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes".*

*Las transmisiones de "aprovechamientos urbanísticos" constituyen entregas de bienes (entregas de terrenos) a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de dicho Impuesto, dado que tales transmisiones no son sino transmisiones de terrenos que incorporan una determinada edificabilidad".*

Añade la sentencia recurrida que el mismo criterio sigue la STS de 10 de abril de 2014, rec. cas. 1183/2012 y, por todo ello, concluye desestimando el recurso interpuesto.

#### **SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.**

1. El letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón presentó, el 4 de febrero de 2020, escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera el letrado infringidas por la sentencia recurrida:

- Los artículos 185 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (BOE 30 de junio) ["TRLRSOU"].

- Los artículos 4, 5. Uno y 5. Dos, 7.8 y 8. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

- El artículo 4, apartado 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios-Sistema común del IVA (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, n 145 de 1977, p. 1) ["Sexta Directiva"] (actualmente, artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo).

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 11 de febrero de 2020, tener por preparado el recurso de casación contra la sentencia de 16 de diciembre de 2019, ya reseñada.

#### **TERCERO.- Admisión e interposición del recurso.**

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 1 de octubre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos términos: " *Determinar si constituye o no el hecho imponible del IVA o, en su caso, el del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la transmisión por un Ayuntamiento -por permuta o por cualquier otro título jurídico oneroso- de aprovechamientos urbanísticos futuros que, en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas que la legislación urbanística establece, habrán de derivarse en favor de esa Administración, aprovechamientos urbanísticos que, en consecuencia, no se habían materializado aún al tiempo de la cesión ni, por tanto, habían ingresado en el patrimonio del Ayuntamiento.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

**3.1** Los artículos 4, 5. Uno y 5. Dos, 7.8 y 8. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**3.2** El artículo 4, apartado 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios-Sistema común del IVA (actualmente, artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El Letrado de los servicios jurídicos de la Comunidad Autónoma de Aragón interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 26 de noviembre de 2020, que observa los requisitos legales, y en que se señalan como infringidas las normas antes mencionadas. En dicho escrito, la recurrente basa su argumentación en tres motivos:



- Disconformidad con el planteamiento de la Sentencia recurrida, puesto que es errónea la consideración de que el Ayuntamiento transmitió aprovechamientos urbanísticos ya existentes y que formaban parte del patrimonio municipal del suelo.

- La sentencia de la Sala de instancia infringe los artículos 4, 5. Uno y 5. Dos y 7.8 de la LIVA, así como el artículo 4º.5 de la Sexta Directiva (actualmente artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo) así como la doctrina jurisprudencial del TJUE en relación con dichos preceptos.

- La no consideración del Ayuntamiento de Zaragoza como sujeto pasivo del IVA en relación con la transmisión de sus derechos a recibir determinados aprovechamientos urbanísticos futuros, no conlleva distorsión alguna de la competencia, ni obstaculiza el derecho a la deducción de los operadores privados, por lo que no vulnera el principio de neutralidad fiscal del IVA.

#### **CUARTO.- Oposición al recurso de casación.**

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, CERRO GOYA presentó escrito de oposición, el día 31 de diciembre de 2020, en el que solicita la desestimación del recurso motivada en tres puntos:

1. El planteamiento de la Sentencia recurrida es correcto ya que el objeto de la transmisión efectuada por el Ayuntamiento fue un derecho de aprovechamiento urbanístico existente en ese momento y perteneciente a su patrimonio hasta entonces, cuya materialización en unos concretos terrenos estaba condicionada a la conclusión del proyecto de reparcelación,

2. La Sentencia recurrida no infringe ningún precepto de la Ley del IVA, ni el artículo 4. 5º de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo), ni la doctrina del TJUE en relación con estos preceptos, y

3. Subsidiario de los anteriores: La conclusión sería exactamente la misma aún en el supuesto de que se considerase que no estamos, a efectos de IVA, ante la transmisión de los terrenos de reemplazo sino, como considera la recurrente, ante la transmisión de un "derecho de aprovechamiento futuro".

Por su parte, el Abogado del Estado presentó el día 15 de enero de 2021, escrito de oposición en el que manifiesta que está de acuerdo con la posición del TEAC que confirmaba la RTEARA de conformidad con el Informe y las resoluciones DGT de la Administración del Estado que se mencionan en la sentencia.

Además, rechaza que la sujeción a ITP de la operación controvertida no distorsiona la competencia .

#### **QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 21 de septiembre de 2021, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

Lo que se dilucida en el presente recurso es si la permuta ante la que nos hallamos, está sujeta a Impuesto sobre el Valor Añadido o a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La regla general es la incompatibilidad entre ambos impuestos, tal como establece el artículo 4. Cuatro de la LIVA que dice que las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al concepto TPO del ITP y AJD. Esa regla, no obstante, tiene excepciones referidas a determinadas operaciones inmobiliarias, lo cual también podría ser clave en la presente ocasión.

Pero más que un problema de exclusión entre ambos tributos, que también, lo que verdaderamente se suscita es, si el hecho de que uno de los contratantes sea un ente público determina que, cuando lo que éste transmite son derechos de aprovechamiento que aún no se han materializado, la operación está sujeta o no al IVA en la medida en que resulta controvertido que, en tales casos, la transmisión se lleve a cabo en el ejercicio de una actividad empresarial.

#### **SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.**

La recurrente comienza fijándose en la calificación jurídica del contrato que lleva a cabo la sentencia de instancia -que comparte en este punto- de que el perfeccionamiento de la permuta se produce en el momento de otorgamiento de la escritura, para poner de manifiesto:



- en primer lugar, que ello se revela con nitidez si el contrato que nos ocupa, se compara con los hechos enjuiciados en las sentencias del Tribunal Supremo, de 10 de mayo de 2010 (recurso de casación número 1611/2005; ECLI: ES:TS:2010:2592), de 16 de diciembre de 2010 (recurso de casación número 239/2007; ECLI: ES:TS:2010:7599) y de 13 de enero de 2011 (recurso de casación número 1230/2007; ECLI: ES:TS:2011:433), entre otras, en las que la cesión de aprovechamientos urbanísticos quedaba expresamente sujeta a una condición suspensiva:

- y, en segundo lugar, para resaltar que de esa calificación deriva una importante consecuencia -no apreciada por el tribunal de instancia- cuál es que "el objeto de la transmisión que realiza el Ayuntamiento de Zaragoza a CERRO GOYA, S.L mediante la escritura de permuta no viene dado por los terrenos de reemplazo (sic) resultantes de la acción urbanística en el sector 89/3 del PGOU de Zaragoza, ni tampoco por el 10% de los aprovechamientos urbanísticos de dicho ámbito que habrían de derivarse para dicho Ayuntamiento como consecuencia de aplicar lo establecido en los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, sobre Régimen de Suelo y Valoraciones, ni por las mayores cesiones (hasta el equivalente al 33% de las viviendas previstas) que se derivaban del Convenio Urbanístico que el Ayuntamiento había celebrado con los propietarios del Sector el 22 de abril de 2002, por la sencilla razón de que dichos aprovechamientos urbanísticos, y mucho menos los terrenos de reemplazo resultantes, no existían en el momento de formalizarse la permuta", de manera que "lo que transmite el Ayuntamiento de Zaragoza a CERRO GOYA mediante la permuta son los derechos a recibir, en el futuro, esos aprovechamientos urbanísticos legales y convencionales, o, si se prefiere denominar así, transmite "aprovechamientos urbanísticos futuros". Reprocha a la sentencia de instancia que no ahonde suficientemente en las diferencias entre "aprovechamientos" y "derechos inherentes a los mismos", ni analice las importantes repercusiones que de ello se derivan.

Asegura la recurrente que la principal consecuencia tributaria que se deduce de lo expuesto, es que no resultan aplicables al presente caso los criterios establecidos en la *Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos, efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos* (publicada en el BOE núm. 6, de 6 de enero de 2001), la Sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de abril de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 1183/2012, ECLI: ES:TS:2014:1563) y la consulta no vinculante número 2079-03, de 4 de diciembre. Y, ello es así, esencialmente, porque la tributación por el IVA de la transmisión que realiza el Ayuntamiento de Zaragoza se hace descansar por la sentencia "en la previa integración del objeto de la transmisión en el patrimonio municipal de suelo, presupuesto de hecho que no se había producido".

Por otra parte, considera que la sentencia de la Sala de instancia infringe los artículos 4, 5. Uno y 5. Dos y 7.8 de la LIVA, el artículo 4º.5 de la Sexta Directiva (actualmente artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo), así como la doctrina jurisprudencial del TJUE en relación con dichos preceptos, entre las últimas la reflejada en la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council* y otros, (C-288/07, EU:C:2008:505).

Mantiene que una transmisión de derechos urbanísticos como la llevada a cabo por el Ayuntamiento de Zaragoza en la escritura de permuta, de 13 de diciembre de 2014, al margen del patrimonio municipal del suelo, pero realizada de forma onerosa, es decir, mediante contraprestación, puede considerarse amparada por el supuesto de no sujeción a que se refiere el artículo 7. 8º de la LIVA., puesto que cumple las exigencias formuladas por la jurisprudencia del TJUE para poder ser considerada como no sujeta al IVA.

En ese sentido, sostiene que la permuta realizada tiene naturaleza de actividad económica, pero está estrechamente vinculada al uso de prerrogativas de carácter público.

Por otro lado, mantiene que la no consideración del Ayuntamiento de Zaragoza como sujeto pasivo del IVA, en relación con la transmisión de sus derechos a recibir determinados aprovechamientos urbanísticos futuros, no conlleva distorsión alguna de la competencia, ni obstaculiza el derecho a la deducción de los operadores privados, por lo que no vulnera el principio de neutralidad fiscal del IVA.

Asegura que, para responder a esta cuestión, debe tenerse en cuenta toda la operatoria en su conjunto, es decir, no solo la operación de transmisión de los derechos a recibir aprovechamientos urbanísticos futuros, sino también la entrega posterior de los terrenos resultantes en los que se habían de materializar los aprovechamientos urbanísticos, entrega que realizaron los demás propietarios del Sector 89/3 a CERRO GOYA, SL, como titular de dichos aprovechamientos en el proyecto de reparcelación aprobado unos años más tarde de celebrada la permuta.

Por su parte, en su escrito de oposición, CERRO GOYA mantiene, en primer lugar, que el planteamiento de la sentencia recurrida es correcto, ya que el objeto de la transmisión efectuada por el Ayuntamiento fue un derecho de aprovechamiento urbanístico existente en ese momento y perteneciente a su patrimonio, cuya materialización en unos concretos terrenos estaba condicionada a la conclusión del proyecto de reparcelación.



Razona que "los Ayuntamientos no pueden transmitir ninguna cosa diferente de los terrenos de reemplazo o del derecho a obtenerlos en un momento futuro, una vez se apruebe el proyecto de reparcelación. O transmiten tales terrenos una vez les hayan sido entregados (es decir, una vez se haya materializado el derecho de aprovechamiento en esos concretos terrenos) o transmiten el derecho a obtener en el futuro esos terrenos (el derecho de aprovechamiento urbanístico). No cabe, en materia de cesión obligatoria a los Ayuntamientos, la transmisión por parte de estos de ningún otro elemento patrimonial diferente".

La transmisión, en su caso, del derecho de aprovechamiento siempre se producirá antes de su materialización en unos terrenos de reemplazo concretos, porque en el momento de su materialización, desaparece como tal derecho.

Pretender que, "por el hecho de que esta transmisión se produzca en un momento u otro del proceso urbanístico, se puedan estar transmitiendo cosas diferentes, carece de sentido, al menos desde esta perspectiva de la tributación indirecta, ya que siempre se transmite lo mismo: el derecho del Ayuntamiento a obtener los terrenos de reemplazo, lo que constituye, por aplicación del artículo 8.Uno de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("Ley del IVA") una entrega de bienes a efectos de este impuesto (en concreto, entrega de dichos terrenos de reemplazo)".

Asevera que a estas transmisiones realizadas por los Ayuntamientos de los derechos de aprovechamiento urbanístico que les corresponden en virtud de la legislación urbanística, le resulta de aplicación la abundante y consolidada Jurisprudencia que analiza la sujeción a IVA de las mismas, conforme a la cual deben considerarse como operaciones sujetas y no exentas de IVA. En apoyo de su tesis cita las siguientes sentencias de este Tribunal: de 10 de mayo de 2010 (rec. cas. 1611/2005); de 16 de diciembre de 2010 (rec. nº 239/2007); de 13 de enero de 2011 (rec. cas. 1230/2007); de 24 de febrero de 2011 (rec. cas. 3735/2008), de 28 de octubre de 2015 (rec. cas. 427/2103). Todas ellas, asegura, hacen referencia a supuestos, como el presente, de cesión de derechos de aprovechamiento realizadas antes de haber sido aprobado el proyecto de reparcelación.

Huelga decir, señala la recurrida, que si los Ayuntamientos pueden transmitir esos derechos de aprovechamiento urbanístico es porque previamente eran de su titularidad, es decir, estaban previamente incorporados en su patrimonio. En caso contrario no los hubiesen podido transmitir.

Igualmente, en segundo lugar, sostiene CERRO GOYA que la sentencia recurrida no infringe ningún precepto de la Ley del IVA, ni el artículo 4. 5º de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo), ni la doctrina del TJUE en relación con estos preceptos.

En ese sentido, defiende que la transmisión de los derechos de aprovechamiento es una entrega de bienes por aplicación de lo dispuesto en el artículo 8. Uno LIVA en concreto del suelo en el que deben materializarse dichos aprovechamientos (que, necesariamente será suelo urbanizado).

Asimismo, propugna que dicha operación está sujeta al IVA, "puesto que la transmisión de dichos derechos equivale, desde la perspectiva del IVA, a la transmisión de los terrenos que forman parte del patrimonio municipal en virtud de la cesión obligatoria prevista en la legislación urbanística. Afirma que los terrenos en los que se materializará el aprovechamiento, son del Ayuntamiento antes de la finalización del proceso urbanizador, si bien están pendientes de concreción. Por eso, con ocasión de dicho proceso, no se produce una cesión al Ayuntamiento (el Ayuntamiento no adquiere los terrenos, ya eran suyos) sino un reparto de estos (la materialización o concreción en parcelas determinadas)",

También argumenta que nos encontramos ante una entrega de bienes efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial y, por tanto, sujeta a IVA, según se desprende de la normativa y jurisprudencia sobre el IVA. Asegura que avala su punto de vista, la STS de 17 de febrero de 2016, rec. cas. 3655/2014.

A continuación, postula que la transmisión es una operación sujeta y no exenta de IVA, en particular, que la operación no tiene cabida en el artículo 20. Uno.20º LIVA, trayendo en su apoyo la STS de 28 de octubre de 2015, rec. cas. 427/2013, en la medida en que ésta sostiene que lo relevante, a sus efectos, no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente. Pero es que, además, -añade acto seguido- si se entendiera aplicable a la operación regularizada, la discutida exención, debería admitirse como procedente la renuncia a la misma, porque parece inequívoca la voluntad de las partes contratantes de que la operación se gravase en el IVA.

CERRO GOYA mantiene que el criterio es plenamente aplicable al caso presente, ya que:

1. Los terrenos que el Ayuntamiento se comprometió a entregar son aquellos en los que se tenían que materializar los aprovechamientos permutados, es decir, los terrenos a que diera lugar la reparcelación del



Sector 89/3 y, por tanto, terrenos urbanizados o en curso de urbanización, lo que excluye la aplicación de la exención prevista en el artículo 20. Uno.20º de la Ley del IVA.

2. El Ayuntamiento repercutió IVA y CERRO GOYA presentó autoliquidación por la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP por estar sujeta y no exenta de IVA, lo que demuestra que la voluntad inequívoca de las partes era la de someter la operación a tributación por IVA e implica la renuncia a la exención del artículo. 20. Uno.20º de la Ley del IVA en el caso de que hubiese resultado inicialmente aplicable.

Por último, la recurrente formula, con carácter subsidiario para el caso de que no se atendieran las dos alegaciones anteriores, una tercera alegación, pues considera que la conclusión sería exactamente la misma aún en el supuesto de que se considerase que no estamos, a efectos de IVA, ante la transmisión de los denominados terrenos de reemplazo sino, como interpreta la recurrente, ante la transmisión de un "derecho de aprovechamiento futuro".

Entiende CERRO GOYA que, desde la óptica del IVA "sólo cabe hablar de transmisión de las parcelas resultantes del proceso urbanístico o de los derechos a obtener dichas parcelas, siendo esta segunda transmisión (la de los derechos) equivalente a la primera (la de las parcelas) por aplicación del artículo 8.Uno de la Ley del IVA: la transmisión de los derechos equivale a la transmisión de las parcelas, de manera que, producida aquella, no se realiza una nueva transmisión con ocasión de la adjudicación de parcelas como resultado de la aprobación del proyecto de reparcelación".

Defiende la mercantil que incluso en el caso de que la interpretación de la parte recurrente fuese correcta y hubiese que distinguir una segunda posible transacción, desde el punto de vista del IVA, diferente de la transmisión de las parcelas o los aprovechamientos, que sería la de los derechos a obtener dichos aprovechamientos, la conclusión sería exactamente la misma: esta segunda transmisión también debería calificar como una operación sujeta y no exenta de IVA por los motivos que expone a continuación:

Esa segunda transmisión sería una prestación de servicios.

Si fuesen dos las transmisiones, como pretende la recurrente, y único el adquirente (CERRO GOYA), el objeto de dichas dos transmisiones no podría ser el mismo. Es decir, no puede ser que el Ayuntamiento, en un primer momento, transmita los terrenos a CERRO GOYA, y que, en un momento posterior, los demás propietarios del Sector 89/3, vuelvan a transmitir esos mismos terrenos a Cerro Goya (que en ese ideal escenario ya los habría adquirido del Ayuntamiento; ya "eran suyos").

Advierte la recurrida que la Comunidad Autónoma de Aragón resuelve esta contradicción considerando que el objeto de ambas transmisiones es diferente, de suerte que la primera de dichas transmisiones, la que nos ocupa, no podría tener por objeto los terrenos en los que se materializarán los derechos de aprovechamiento ni conceptuarse, por tanto, como una entrega de bienes a efectos del IVA, sino como una mera transmisión de derechos, esto es, nos encontraríamos ante una prestación de servicios conforme a lo dispuesto en el artículo 11.Uno LIVA.

Esto, sin embargo, no conduciría a dar la razón a la recurrente, según la sociedad recurrida, pues conservarían validez argumentos ya expresados, en particular:

1º.- Se trataría de una operación realizada en el desarrollo de una actividad empresarial a efectos de IVA, ya que, de la misma manera que intervienen los Ayuntamientos en el mercado inmobiliario cuando transmiten las parcelas resultantes del proceso de urbanización y/o los derechos de aprovechamiento correspondientes, lo harían transmitiendo estos "derechos a obtener los aprovechamientos", ya que, el objeto de esas transmisiones serían, en última instancia, los terrenos en los que los aprovechamientos se materializarán.

2º.- Iguales serían las distorsiones en la competencia que se podrían provocar en caso de que las respectivas transmisiones quedaran no sujetas al IVA.

Mediante la transmisión de los "derechos a obtener los aprovechamientos", los Ayuntamientos podrían poner en el mercado unos terrenos (las parcelas resultantes) en mejores condiciones de lo que lo podrían hacer el resto de propietarios de terrenos del sector, ya que el adquirente de estos derechos sería titular de los aprovechamientos primero y de las parcelas resultantes después, sin haber tenido que satisfacer el citado impuesto (cosa que sí tendrían que hacer quienes adquiriesen los aprovechamientos o las parcelas resultantes de otros propietarios diferentes).

Esta conclusión no puede hacerse depender de circunstancias de hecho que puedan acontecer con posterioridad y escapen al control de las partes intervinientes en la transacción como, por ejemplo, el que la Junta que se constituya pueda tener un carácter u otro. Es decir, si la no sujeción puede implicar distorsiones en la competencia -como es el caso- la operación está sujeta al IVA ya que con dicha sujeción la posibilidad de que dichas distorsiones se produzcan desaparece.

3º.- Se trata de una transmisión onerosa cuya contraprestación no tiene naturaleza tributaria, lo que, por sí solo, determinaría la sujeción a IVA de la operación.

En todo caso, si se tratase de una prestación de servicios, no le resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 20. Uno. 22 la Ley del IVA.

Por su parte, la Abogacía del Estado insiste en la corrección de las tesis defendidas por la sentencia recurrida. Por ello defiende que la entrega de derechos de aprovechamiento urbanístico constituía una entrega de bienes en el IVA, toda vez que lo se estaba transmitiendo en última instancia era el suelo correspondiente, de suerte que la transmisión se encontraba, por consiguiente, sujeta a dicho impuesto, y, asimismo, defiende que "los terrenos que se incorporen al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria, forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción".

Añade que, en la fecha en que el Ayuntamiento entregó los derechos de aprovechamiento urbanístico, CERRO GOYA entregaba a su vez la totalidad de la contraprestación fijada, perfeccionándose la operación, al margen de que la entrega de los terrenos se realizara una vez aprobado el proyecto de reparcelación.

Después dice que tal y como está diseñada la operación, CERRO GOYA nunca adquiriría terrenos no urbanizados" (tal como se desprende de la cláusula primera de la escritura de permuta). La transmisión constituye, pues, una operación no exenta y no le es aplicable el artículo 20. Uno.20 ni tampoco el 20. Uno. 23, LIVA.

A continuación, afirma que tampoco es aplicable el artículo 75. Uno.1º, párrafo segundo, LIVA dado que -como dice la sentencia de instancia- "es en el momento de otorgamiento de la escritura cuando los aprovechamientos y derechos inherentes a los mismos se transmiten a CERRO GOYA, y con una valoración propia no de terrenos rústicos, sino como parcelas resultantes".

Por último, rechaza la conclusión a la que llega la recurrente de que, con la sujeción a ITP de la cesión de aprovechamientos urbanísticos, no se distorsiona la competencia, puesto que el IVA repercutido podrá deducirse como IVA soportado, no así el ITP que pretende la recurrente, rompiéndose la cadena de deducciones y distorsionando el mercado de competencia.

**TERCERO.-** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Ha quedado reflejado en los antecedentes de hecho, que, ante el desacuerdo entre la Administración autonómica y la estatal, se puso en marcha el mecanismo previsto en el artículo 65, apartado 4, párrafo final, de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, a efectos de alcanzar un acuerdo entre Administraciones estatal y autonómica. No habiéndose llegado a un acuerdo, por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón se planteó el asunto ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que emitió Informe con fecha 21 de octubre de 2009.

En dicho informe, firmado por el Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo, se afirma que, en el caso planteado, el adquirente de los citados aprovechamientos urbanísticos es la entidad CERRO GOYA. Sin embargo, precisa después, que se hace necesario determinar quién es el transmitente, y, en ese sentido, señala que "en principio, podría parecer que la entrega de bienes que se corresponde con la transmisión de los aprovechamientos, se realizó por el Ayuntamiento. Sin embargo, de la información facilitada se deduce que el Ayuntamiento de Zaragoza, en lugar de integrar en su patrimonio el suelo dimanante del deber de cesión obligatoria de derechos de aprovechamiento, habría procedido a solicitar, a los propietarios de suelo, que entregaran directamente tales aprovechamientos a la entidad Cerro Goya, S.L."

En estas circunstancias, se apunta a continuación en el Informe, no habría incorporación de dichos aprovechamientos en el patrimonio municipal del suelo, por lo que no resultará de aplicación la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos, efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, a las transmisiones de terrenos a que se ha hecho referencia anteriormente; es decir -concluye- el Ayuntamiento no realiza entrega de bienes alguna.

Aclara que, en efecto, habrá una entrega de derechos de aprovechamiento, pero ésta será la efectuada por los propietarios de suelo a la entidad CERRO GOYA.



Manifiesta, acto seguido, que dicha sociedad recibe los terrenos libres de toda carga, incluso urbanísticas, como se establece expresamente en el acuerdo firmado al efecto con el Ayuntamiento de Zaragoza. Ello le lleva a concluir que los terrenos recibidos por la citada entidad son terrenos urbanizados.

En consecuencia, el Informe declara que la transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanístico, a que se refiere la consulta, constituye una entrega de terrenos urbanizados que se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no estará exenta, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20. Uno. 20ª LIVA.

La Administración tributaria aragonesa, partiendo de que la transmisión de aprovechamientos urbanísticos que debían realizar los propietarios del Sector 89/3 a CERRO GOYA, sí se considera sujeta y no exenta del IVA, se centró en examinar la operación previa, según la cual, dicha sociedad se hizo acreedora de esos aprovechamientos urbanísticos, que es, en definitiva, lo pactado en el Convenio con el Ayuntamiento, que después se llevó a la escritura pública de permuta, de 13 de diciembre de 2004.

Considerando que el informe de la DGT no se pronunciaba sobre la calificación jurídica y la tributación de esa operación previa, las actuaciones inspectoras se realizaron partiendo del presupuesto de hecho establecido en dicho Informe, cual es que no se había producido la incorporación de aprovechamientos urbanísticos al patrimonio municipal del suelo, del Ayuntamiento de Zaragoza, lo cual desemboca, como bien se sabe a estas alturas, en que sostenga que no se trata de una operación sujeta al IVA, sino al ITP.

Pues bien, nos hallamos ante una permuta. Se producen dos entregas de bienes. Una de ellas es la entrega por CERRO GOYA de 95 fincas rústicas clasificadas como suelo no urbanizable al Ayuntamiento de Zaragoza. Ésta no es el origen de la liquidación impugnada. La otra es la entrega por parte del Ayuntamiento de Zaragoza a CERRO GOYA de los aprovechamientos urbanísticos, de la que sí deriva la liquidación recurrida.

El artículo 2.1 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios - sistema común del IVA (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, n 145 de 1977, p. 1) ["Sexta Directiva"] establece que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el interior del país, por un sujeto pasivo que actúe como tal. El equivalente de ese artículo es, en la actualidad, el artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, "Directiva del IVA").

Por su parte, el artículo 4. Uno LIVA relativo al "Hecho imponible" dispone que: "Están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El artículo 5.1 de la "Sexta Directiva" dispone que "se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario". El artículo 14.1 de la "Directiva del IVA" reproduce esa definición.

La entrega de bienes en el IVA constituye un concepto propio y autónomo del derecho comunitario, siendo una de sus características definitorias la amplitud.

El párrafo primero del artículo 8. Uno LIVA dispone que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Antes de empezar a reflejar la jurisprudencia del TJUE, debemos aclarar que, para las cuestiones que nos ocupan, tienen plena validez tanto la dictada durante la vigencia "Sexta Directiva" como la dictada estando ya en vigor la "Directiva del IVA".

La STJUE de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, apartado 52, declara que, de conformidad con reiterada jurisprudencia, "el concepto de "entrega de bienes" mencionado en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (sentencia de 15 de mayo de 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, apartado 27 y jurisprudencia citada)".

Es presupuesto para considerar que una determinada operación está sujeta al IVA, que la misma se realice con carácter oneroso. Por ese motivo, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen a título gratuito, salvo excepciones, no se consideran sujetas al IVA, vgr. autoconsumo.



Por lo que se refiere al carácter oneroso de la operación, la STJUE de 13 de junio de 2018, Gmina Wroclaw, C-665/16, apartado 43, declara que se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, "que el hecho de que una entrega de bienes se efectúe "a título oneroso", en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, supone la existencia de una relación directa entre el bien entregado y la contraprestación recibida (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de octubre de 2010, Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 51 y jurisprudencia citada). Tal relación directa solo concurre si existe, entre quien realiza la entrega y el comprador, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, apartado 31 y jurisprudencia citada). Además, esa contraprestación debe constituir un valor subjetivo, realmente percibido, y debe poder expresarse en dinero (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de diciembre de 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, apartados 44 y 45 y jurisprudencia citada, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavo<sup>o</sup>in, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 33 y jurisprudencia citada)".

La parte recurrida defiende que el derecho de aprovechamiento urbanístico (o aprovechamiento urbanístico) no es más que el derecho a obtener los correspondientes terrenos dimanantes del proceso urbanístico (los denominados por la recurrente terrenos de reemplazo) y, por tanto, en nada difieren de estos otros derechos "a recibir determinados aprovechamientos urbanísticos" a que se refiere la parte recurrente que, en definitiva, también comportan para el Ayuntamiento la misma y exclusiva utilidad que aquellos: el derecho a obtener los mismos terrenos de reemplazo.

Esta vez, nos hallamos ante una entrega de bienes, en tanto en cuanto la transmisión de derechos de aprovechamiento implica la transmisión del poder de disposición del Ayuntamiento de Zaragoza sobre determinados bienes inmuebles que, antes de ser cedidos al mismo, eran propiedad de otras personas o entidades distintas de dicha Corporación Local.

Ninguna duda cabe, por lo demás, de que estamos ante una operación de carácter oneroso.

Por otro lado, el artículo 4.1 de la "Sexta Directiva" dispone que "serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad". En el artículo 9 de la "Directiva del IVA" se reproduce esa definición.

Carecen de relevancia, pues, los fines o resultados pretendidos en la actividad o en la operación de que se trate.

El concepto de empresario o profesional se recoge en el artículo 5 LIVA.

Es preciso recordar, remitiéndonos a la STJUE de 15 de abril de 2021, C-846/19, Administration de l'Enregistrement, des Domaines y de la TVA, apartado 31, que: "si bien es cierto que la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto solo contempla las actividades de carácter económico (sentencia de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 24 y jurisprudencia citada)".

Si hay un rasgo que defina al IVA es su carácter neutral respecto de las actividades que somete a gravamen. Por esa razón, por un lado, tiene todo el sentido, tanto que su ámbito de aplicación se dibuje con la mayor amplitud posible, como, por otro, que se procure que operaciones equivalentes o similares reciban un tratamiento semejante, para evitar distorsiones en el mercado.

La STJUE de 25 de febrero de 2021, Gmina Wroclaw, C-604/19, declara, sobre el carácter económico de la actividad, lo siguiente:

"67 El concepto de "actividad económica" se define en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA en el sentido de que comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, más concretamente, las operaciones que impliquen "la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo".

68 Por lo que respecta al concepto de "explotación", en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que ese concepto se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a toda operación, independientemente de su forma jurídica, que tenga la finalidad de obtener del bien ingresos continuados en el tiempo (sentencias de 6 de octubre de 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, apartado 20 y jurisprudencia citada, y de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 24 y jurisprudencia citada)".

Por otra parte, el artículo 4, apartado 5 de la ["Sexta Directiva"] dispone 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 que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones, deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28". Su equivalente, en la actualidad, es el artículo 13 de la "Directiva del IVA".

Es en el artículo 7.8º LIVA, donde se regula este supuesto de no sujeción.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de pronunciarse sobre la sujeción al IVA de las operaciones del sector público, analiza, en primer lugar, si se trata de operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad económica y, si la respuesta es positiva, en segundo lugar, estudia si la citada actividad se desarrolla en el ejercicio de las funciones públicas que le son propias, esto es, distinta de las actividades que se desarrollan en las mismas condiciones que los operadores privados.

En efecto, como señala la STJUE de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, apartado 66, la aplicación del artículo 13, apartado 1, de la "Directiva del IVA" (igual que su precedente el artículo 4.5 de la "Sexta Directiva"), "implica la comprobación previa del carácter económico de la actividad de que se trate. Si queda establecida la existencia de una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de esa Directiva, habrá de examinarse entonces la aplicabilidad de la excepción relativa a los organismos de Derecho público prevista en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva (véanse, por analogía, las sentencias de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 30, de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 31, y de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 47)".

Pues bien, la STJUE de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, declara, sobre el ejercicio de la actividad como autoridad pública, lo que sigue:

"76 En cuanto a la cuestión de si, en un supuesto como el del litigio principal, debe considerarse que el Municipio de Breslavia es un sujeto pasivo que actúa como tal, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, cabe recordar, con carácter preliminar, que, como excepción a la regla general de sujeción prevista en el artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva, el artículo 13, apartado 1, de la misma Directiva excluye a los municipios de la condición de sujetos pasivos respecto a las actividades u operaciones económicas en las que actúen como autoridades públicas, a menos que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia ( sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 29 y jurisprudencia citada).

77 Como excepción a la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica, procede interpretar dicha disposición de forma estricta ( auto de 20 de marzo de 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, no publicado, EU:C:2014:197, apartado 19 y jurisprudencia citada).

78 Según reiterada jurisprudencia, del propio tenor de la citada disposición se desprende que, para que pueda aplicarse la regla de no sujeción, deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, por un lado, el ejercicio de las actividades en cuestión por parte de un organismo de Derecho público y, por otro lado, que este actúe en su condición de autoridad pública. Respecto de este último requisito, son las modalidades de ejercicio de las actividades controvertidas las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. Así pues, las actividades llevadas a cabo en su condición de autoridades públicas, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados ( auto de 20 de marzo de 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, no publicado, EU:C:2014:197, apartado 19 y jurisprudencia citada).

79 El Tribunal de Justicia ha precisado también que el objeto o el fin de la actividad en cuestión es irrelevante a este respecto y que el hecho de que el desarrollo de esta implique el ejercicio de prerrogativas de poder público permite acreditar que esa actividad está sujeta a un régimen de Derecho público ( sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 70 y jurisprudencia citada)."

La parte recurrente sostiene que, con ocasión de la permuta, el Ayuntamiento de Zaragoza no estaba realizando un acto de gestión del patrimonio público municipal del suelo, sino que la cesión era una consecuencia derivada



de la necesidad de dar cumplimiento al Convenio de Colaboración que había suscrito con Ibercaja, el 13 de septiembre de 2004, para posibilitar que tuviera lugar la Exposición Internacional 2008 en Zaragoza, y que, por otra parte, con dicho acto estaba ejerciendo sus competencias y prerrogativas en materia de ordenación, gestión y ejecución, en las que no concurre con el sector privado. En cambio, para la parte recurrida resulta evidente "que con la transmisión de los terrenos, el Ayuntamiento interviene en el mercado inmobiliario; que dicha transmisión la realiza en plano de igualdad con las que pueden realizar otros operadores (propietarios de terrenos similares) sin que pueda considerarse ejecución de ninguna prerrogativa; y que si dicha transmisión, efectuada por el Ayuntamiento, no estuviese sujeta a IVA, se producirían graves distorsiones en la competencia ya que ello permitiría al Ayuntamiento ofrecer un mismo bien en condiciones diferentes a las del resto de operadores del mercado inmobiliario".

Pues bien, interpretando conjuntamente los artículos 5 y 7 LIVA, y los artículos con los que concuerdan de la "Sexta Directiva" y de la "Directiva del IVA" concluimos que la transmisión de los derechos urbanísticos constituye una actividad empresarial, en tanto en cuanto supone una intervención en la producción y distribución de bienes en el mercado inmobiliario, con independencia de los fines que se persiguen, en este caso, posibilitar la celebración de la Exposición Internacional 2008, Agua y Desarrollo Sostenible en Zaragoza. Como declara la STJUE de 25 de febrero de 2021, Gmina Wroclaw, C-604/19, apartado 79, "análisis del tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, al poner de relieve la extensión del ámbito de aplicación del concepto de "actividad económica", precisa también el carácter objetivo de esta, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados [véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA - Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C-420/18, EU:C:2019:490, apartado 31 y jurisprudencia citada]".

La transmisión de los derechos de aprovechamientos urbanísticos, adquiridos por aplicación de la legislación urbanística, a la vista las circunstancias que rodean a la permuta, descritas en los antecedentes de hecho, denota que no se lleva a cabo en el ejercicio de prerrogativas públicas que le son propias, por parte del Ayuntamiento, y, por tanto, no nos hallamos ante un supuesto de no sujeción.

Para ir concluyendo, ya hemos dicho que consideramos que nos hallamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA, y también hemos declarado que, en la medida en que se establece que los derechos urbanísticos reconocidos por el Ayuntamiento son libres de cargas urbanísticas, es decir, terrenos en los que se ha completado la urbanización a costa de terceros, la posterior transmisión de los derechos sobre los mismos estará sujeta y no exenta al IVA, por ser terrenos edificables.

Por último, señalaremos que el devengo se ha producido en el momento en que se ha perfeccionado la permuta, esto es, el 13 de diciembre de 2004, que es cuando los derechos de los aprovechamientos urbanísticos se transmiten a CERRO GOYA. No resultando aplicable la regla prevista en el párrafo segundo del artículo 75. Uno.1º LIVA, que establece que "en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente"

Ninguna condición suspensiva se ha incluido en el contrato. Recuérdese de que ya hemos reflejado en los antecedentes que, en la cláusula primera del contrato, se estipula que la efectiva entrega de los terrenos, en los que se materializarían los aprovechamientos permutados, quedaba sujeta a la aprobación del Proyecto de Reparcelación de dicho ámbito, sin que, en ningún caso, pudiera realizarse en un plazo superior al de tres años desde la firma del Convenio de Colaboración suscrito por el Ayuntamiento de Zaragoza e Ibercaja el 13 de septiembre de 2004. Añádase a ello que en la cláusula tercera se establece que, si transcurridos dos años de la firma del Convenio de Colaboración suscrito entre dicha Corporación Local e Ibercaja, el 13 de septiembre de 2004, pudiera presumirse razonablemente la imposibilidad de materializar, dentro del año siguiente, los aprovechamientos permutados, el Ayuntamiento de Zaragoza los sustituirá por otros, con los mismos usos y valores, en sectores en los que sea previsible su efectiva materialización dentro del plazo total inicialmente previsto de tres años y que también se estipula que, si transcurriera el plazo de tres años señalado sin que se hubiera entregado a CERRO GOYA los terrenos en los que se ha de materializar el aprovechamiento, el Ayuntamiento de Zaragoza vendrá obligado a hacer entrega inmediata a CERRO GOYA del importe que la misma hubiera satisfecho para adquirir los terrenos del denominado Meandro de Ranillas, incluyendo cuantos impuestos, gastos notariales y aranceles registrales se le hayan producido, que tengan su objeto en el citado Convenio (13 de septiembre de 2004) y en el citado contrato (13 de diciembre de 2004).

Por consiguiente, fijamos la siguiente doctrina: Constituye el hecho imponible del IVA la transmisión por un Ayuntamiento -por permuta o por cualquier otro título jurídico oneroso- de derechos de aprovechamientos urbanísticos que, en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas que la legislación urbanística establece,



habrán de derivarse en favor de esa Administración, aunque estos aprovechamientos urbanísticos no se hayan materializado en bienes inmueble concretos al tiempo de la cesión.

**CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.**

La Comunidad Autónoma de Aragón considera, como ya se ha dicho, que la operación de permuta a la que nos venimos refiriendo, no se hallaba sujeta al IVA, sino a la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del ITP y AJD, de acuerdo con lo establecido en los artículos 4. Cuatro de la LIVA y 7.1.A) y 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.

En consecuencia, la cuestión planteada por el auto de admisión, a juicio de esa representación, debe resolverse de la siguiente manera:

Se sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (por no estar sujeta al IVA) la transmisión por un Ayuntamiento -por permuta o por cualquier otro título jurídico oneroso- de aprovechamientos urbanísticos futuros que, en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas que la legislación urbanística establece, habrán de derivarse en favor de esa Administración, aprovechamientos urbanísticos que, en consecuencia, no se habían materializado aún al tiempo de la cesión ni, por tanto, habían ingresado en el patrimonio del Ayuntamiento.

En suma, considerando que debe confirmarse la legalidad y efectos del acto de liquidación que por dicho concepto impositivo le fue practicado a CERRO GOYA, S.L., solicita que se estime el recurso de casación.

CERRO GOYA, S.L. considera que la operación sería, siempre y en todo caso, con independencia del proceso urbanístico en que se transmiten los derechos al aprovechamiento, antes o después de la aprobación del proyecto de reparcelación, una operación sujeta y no exenta del IVA, de manera que la sentencia recurrida es conforme a derecho y, por tanto, debe desestimarse el recurso de casación.

La Abogacía del Estado solicita la desestimación del recurso de casación.

Por las razones expuestas en el fundamento de derecho precedente, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, lo que acarrea la confirmación de la sentencia recurrida y, por ello, la anulación de la liquidación girada a CERRO GOYA, S.L.

**QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido  
Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación núm. 2022/2020 interpuesto por la Comunidad Autónoma de Aragón, contra la sentencia de fecha 16 de diciembre de 2019, dictada por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso 77/2018, relativo al acuerdo de liquidación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que se confirma por estar ajustada a derecho, con lo cual, se anula la liquidación girada a CERRO GOYA, S.L.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.