



Roj: STS 4273/2015 - ECLI:ES:TS:2015:4273  
Id Cendoj: 28079130022015100434

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 889/2014

Nº de Resolución:

Procedimiento: RECURSO CASACIÓN

Ponente: RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

Tipo de Resolución: Sentencia

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Octubre de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. **889/2014**, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Elena Median Cuadros- luego sustituida por el también Procurador de los Tribunales don Miguel Ángel Montero Reiter en nombre y representación de CAIXABANK, S.A., contra la sentencia, de fecha 20 de noviembre de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 171/2012, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de fecha 17 de enero de 2012, que desestimaba reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdo de estimación parcial de solicitud de rectificación de autoliquidación, de fecha 7 de enero de 2008, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y referido al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo 12/2005. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- En el recurso contencioso administrativo núm. 171/2012, seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, se dictó sentencia, con fecha 20 de noviembre de 2013, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CAIXA D#ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de enero de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho".

**SEGUNDO** .- Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de "CAIXABANK, S.A.", se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

**TERCERO** .- Dicha representación procesal, por escrito presentado el 11 de abril de 2014, formaliza el recurso de casación e interesa que previo los trámites oportunos, incluido en su caso el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se dicte sentencia por la que estimando los motivos de casación alegados en dicho escrito, case y anule la sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho.

Asimismo, se interesa en el referido escrito que, en el caso de que sea estimado el recurso de casación interpuesto, se condene expresamente a la Administración recurrida, con independencia de la condena en costas, a indemnizar a la recurrente en el gasto en que ha tenido que incurrir para la formalización del recurso de casación correspondiente a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo impuesta por la Ley 10/2012, de 20 de noviembre.

**CUARTO** .- El Abogado del Estado formalizó, con fecha 3 de octubre de 2014, escrito de oposición al recurso de casación interesando la desestimación de éste y la confirmación de la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

**QUINTO** .- Por providencia de 23 de junio de 2015, se señaló para votación y fallo el 6 de octubre de 2015, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- Son hechos alegados por la recurrente los siguientes:

A.- La entidad CAIXA D#ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA presentó de forma telemática, con fecha 25 de enero de 2006, modelo 320 de declaración- liquidación en relación con el IVA correspondiente al periodo de diciembre de 2012, en el que solicitaba una devolución de 11.607.475,32 euros.

Asimismo, dicha entidad presentó declaración resumen anual (modelo 392) en relación con dicho impuesto, correspondiente al ejercicio 2005 en el que se incluían las siguientes operaciones:

Resumen Anual IVA 2005

Total cuotas de IVA devengadas 149.705.100

Suma total de deducciones 155.113.206,24

Resultado regimen general atribuible a territorio común -5.195.567,66

Compensación de cuotas ejercicio anterior atribuible a territorio común -6.411.907,66

Resultado a devolver 11.607.475,32

B.- Con fecha 19 de enero de 2007, la misma entidad presenta ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes escrito que incluía las siguientes alegaciones:

a) El porcentaje de prorrate general aplicado por la entidad para calcular el IVA deducible en el ejercicio 2005, fue fijado en el 14%, como resultado de aplicar el artículo 104.Dos de la Ley 37/1992 reguladora del IVA siendo:

b) En el denominador se incluyó la cifra de 317.974.116,26 euros correspondiente al beneficio obtenido en la transmisión a la sociedad CREDIT ANDORRA S.A., domiciliada en Andorra La Vella, de todas las acciones de la sociedad CAIXABANC, S.A., también domiciliada en el Principado de Andorra. El precio de adquisición fue 38.025.883,74 euros y el precio de venta 356.000.000 euros.

c) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 94.Uno. 3º de la Ley del IVA , la operación descrita otorga el derecho a la deducción al ser el destinatario un establecido fuera de la Unión Europea, por lo que el anterior beneficio debe incluirse también en el numerador de la prorrate.

d) Como consecuencia, el porcentaje de la prorrate pasaría a ser el 19%.

Por ello, la recurrente solicitaba, en virtud de lo dispuesto en el artículo 120.3 Ley General Tributaria (LGT ), la rectificación de la autoliquidación correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2005, en concreto la inclusión de la operación referida en el numerador de la prorrate, resultando una devolución adicional de 5.437.259,62 euros.

C.- Con fecha 7 de febrero de 2008, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, de conformidad con un informe de la Inspección de Tributos, dictó acuerdo que estimó parcialmente la solicitud de rectificación de la autoliquidación del resumen anual correspondiente al IVA (Modelo 392) relativa al ejercicio 2005.

Los fundamentos jurídicos del informe fueron:

a) Que si bien la venta de las acciones de CAIXABANK S.A. a la entidad de CREDIT ANDORRA S.A. tiene la consideración de operación financiera, debe reputarse como no habitual, y en consecuencia, no debe formar parte ni del numerador ni del denominador de la prorrate.

b) Que procede modificar el cálculo de la prorrate efectuado en su día por la entidad, pero no por inclusión del beneficio dimanante de la enajenación de las participaciones de CAIXABANK S.A. en el numerador de la fracción, sino por exclusión de este importe del denominador.

c) Que el nuevo porcentaje de prorrate es del 15%.

d) Que el nuevo porcentaje de prorrate determina una deducción del IVA soportado adicional de 1.131.937,05 euros, lo que se traduce una devolución adicional derivada de las operaciones realizadas en territorio común de 1.087.451,92 euros, más los intereses de demora correspondientes.

Por tanto, dicho acuerdo, en lugar de incluir la operación de venta de acciones indicada en el numerador de la prorrata, decidió excluirla del denominador de la misma considerando que esa concreta operación no formaba parte de la actividad habitual de la compañía.

D.- El acuerdo mencionado fue objeto de reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución del TEAC de 17 de enero de 2012.

E.- Dicha resolución fue impugnada en vía contencioso-administrativa en la que la Sala de la Audiencia Nacional dictó la sentencia desestimatoria de 20 de noviembre de 2013 , objeto del presente recurso de casación interpuesto fundamentado en tres motivos, todos ellos, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA .

a) El primero por infracción del artículo 104 (en particular, sus apartados Dos y Tres.4º) y el artículo 94, apartado Uno.3º, ambos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , del IVA, en relación con el cálculo de la prorrata, el artículo 19.2 de la derogada Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , 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: base imponible uniforme, aplicable "ratione temporis" al presente caso, normativa hoy recogida en el artículo 174.2 de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del IVA y la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que interpreta dichas disposiciones, así como los artículos 12 y 14 de la Ley 58/2003 , Ley General Tributaria (LGT) y en el artículo 3 del Código Civil (CC ) .

b) El segundo motivo por infracción del artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJ y PAC), así como del artículo 9.3 de la Constitución (CE ) y la doctrina del TJUE en relación con los principios de confianza legítima y seguridad jurídica. Asimismo, vulneración del artículo 3.1 CC y los artículos 217 , 299 , 319 , 326 y 334 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil (LEC), a los que se remite el artículo 60 de la LJCA , en relación con los artículos 9.3 y 24 CE , así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) en relación con la valoración de la prueba.

c) El tercer motivo por infracción del artículo 139 LJCA , en especial sus apartados 1º y 3º.

**SEGUNDO** .- En el planteamiento del primero de los motivos, la parte recurrente sintetiza correctamente la controversia en los siguientes términos: se trata de determinar si el beneficio obtenido (por importe de 317.974.116,26 euros) en la venta de las acciones de la sociedad CixaBank, S.A. a la entidad Crèdit Andorra, S.A., domiciliada en Andorra, debe quedar excluido del cálculo de la prorrata por aplicación del artículo 104.Tres 4º de la LIVA , por entenderse que dicha venta de acciones de una compañía íntegramente participada por la vendedora no forma parte de la actividad ordinaria de la entidad (por no ser habitual)-tesis mantenida por la Administración tributaria y por la sentencia impugnada- o si, por el contrario, debe incluirse tanto en el denominador (por tratarse de una operación habitual) como en el numerador (pues en virtud de lo preceptuado en el artículo 94.Uno 3º de la Ley del IVA , la operación originaba el derecho a su deducción al ser el destinatario un no establecido)- tesis defendida por la recurrente-

1.- La recurrente considera que la sentencia de instancia, al mantener el criterio expuesto, infringe la normativa aplicable, la doctrina del TJUE y la jurisprudencia de esta Sala por las siguientes razones:

A.- La normativa interna y la Directiva europea susceptibles de aplicación difieren claramente: mientras el artículo 104.Tres de la LIVA utiliza, para excluir de los términos de la relación [...] operaciones financieras que *no constituyan actividad empresarial o profesional habitual* del sujeto pasivo, el artículo 19.2 de la derogada Sexta Directiva, aplicable *ratione temporis*, señala que se excluirá igualmente la cuantía del *volumen de negocios relativo a las operaciones accesorias [...] financieras*.

a) La doctrina del TJUE ha precisado el concepto de la referida accesoriedad entendiendo que no se da en la actividad que es una "*prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad gravable* " .

b) La jurisprudencia de esta Sala (STS de 24 de marzo de 2011, rec. de cas. 2885/2006 ) reconoce la incorrección del artículo 104. Tres al trasponer la Sexta Directiva al ordenamiento interno; y sin desviarse de la interpretación realizada por el TJUE, considera que para poder calificar una operación como accesorias hay que atender a la actividad principal que realiza la compañía.

c) La Dirección General de Tributos (consulta V0442-13) mantiene también un criterio coincidente sobre la cuestión suscitada al pronunciarse, a efectos de IVA, sobre la aportación no dineraria de seis inmuebles en el marco de un procedimiento de reestructuración de un grupo de consolidación fiscal integrado por 14 sociedades que desarrollaban la siguiente línea de negocios: explotación de establecimientos hoteleros,

explotación y gestión de centros comerciales, actividad de promoción inmobiliaria y actividad de alquiler de inmuebles.

B.- Según la tesis de la recurrente, en la venta de acciones de CaixaBank cuestionada concurren las características necesarias para considerarla actividad habitual o prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad gravable. Y, al no entenderlo así la sentencia de instancia porque se realiza con dos objetivos: cumplir con la obligación legal impuesta a la Caixa de desinvertir antes del 31 de diciembre de 2011 su participación del 100% en CaixaBank S.A. y unificar la actividad financiera del grupo en Andorra.

Por consiguiente, la Audiencia Nacional, en su sentencia, habría ignorado el criterio de la STS 24 de septiembre de 2013 (rec. 2472/2011) y vulnerado los artículos 3 del CC y 12 y 14 LGT que son los preceptos que dan las pautas a tener en cuenta para la interpretación de las normas tributarias.

Igualmente, según la argumentación de la representación procesal de CaixaBank, la sentencia infringe el principio de neutralidad que es uno de los principios básicos del IVA, según la doctrina del TJUE.

C.- La recurrente, después de su análisis de la doctrina del TJUE, considera que es posible una interpretación de la normativa aplicable acorde con aquélla, por lo que se trata de *acto aclarado*. Pero, si así no fuera, y esta Sala albergara dudas sobre el encaje de la Norma española en el Derecho de la Unión, especialmente con la manera de articular una interpretación del artículo 104 LIVA que garantice el principio de neutralidad, lo procedente sería que se formulara cuestión prejudicial ante el TJUE planteando "si es compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con la regulación relativa al cálculo de la prorrata contenido en la Directiva del IVA aplicable *ratione temporis*, una norma como el artículo 104.Tres de la Ley de IVA que excluye del cómputo de la misma una operación de venta de acciones de una participada a un no establecido realizada por una entidad financiera, cuya actividad incluye operaciones de este tipo en su tráfico ordinario".

2.- Con carácter previo resulta prioritario examinar la procedencia o no de plantear la cuestión prejudicial ante el TJUE que solicita la recurrente, en el caso de que esta Sala no entienda como *acto aclarado* por la doctrina de dicho Tribunal la interpretación que sostiene del artículo 19.2 de la Sexta Directiva, aplicable *ratione temporis* ( art. 174.2 Directiva 2006/112/CEE ).

A.- El artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, antiguo art. 234 TCE) incorpora un procedimiento de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con un cierto paralelismo con los procesos incidentales de inconstitucionalidad de normas legales en los ordenamientos de justicia constitucional "concentrada" ( art. 163 CE, por lo que a nosotros se refiere), y, en general, con las cuestiones prejudiciales devolutivas, que tiene como finalidades: garantizar la uniformidad del Derecho comunitario. Así el TJUE, desde la sentencia de 16 de enero de 1974, Rheinmühlen, 166/73, en doctrina luego reiterada en otras sentencias, como la de 29 de mayo de 1977, Hoffmann-La Roche, 107/76, ha precisado que es "esencial para la salvaguarda del carácter comunitario del Derecho establecido por el Tratado es el artículo 177 [actual art. 267 TFUE] que tiene por fin asegurar a ese Derecho, en todas las circunstancias, el mismo efecto en todos los Estados de la Comunidad. Dicho precepto trata de prevenir divergencias de interpretación del Derecho comunitario que han de aplicar los órganos jurisdiccionales nacionales, otorgando al juez nacional un medio de eliminar las dificultades que podrían surgir de la exigencia de dar al Derecho comunitario su pleno efecto, en el marco de los sistemas jurisdiccionales de los Estados miembros".

El procedimiento de remisión prejudicial se basa en una cooperación que implica un reparto de funciones entre el Juez nacional, competente para aplicar el Derecho comunitario a un litigio concreto, y el Tribunal de Justicia, al que corresponde garantizar la interpretación uniforme del Derecho comunitario en el conjunto de los Estados miembros ( STJCE de 16 de diciembre 1981, Foglia/Novello, 244/80 ).

En síntesis, sustituido, en la propia doctrina del TJUE, el criterio de la "separación" por el de la "cooperación" al diseñar el reparto de las funciones jurisdiccionales entre el Juez comunitario y el Juez nacional (STJUE de 11 de diciembre de 1965, Schwarze, 16/65), corresponde a éste: la iniciativa de la remisión ( SSTJCE de 16 de junio de 1981, Salonia, 126/80, y 6 de octubre de 1982, CILFIT, 283/81 ); y decidir si es "necesario para dictar su fallo" que el TJUE se pronuncie prejudicialmente, con autoridad de cosa interpretada ( STS de 3 de noviembre de 1993 ), sobre algún extremo del Derecho comunitario ("pertinencia de la cuestión planteada").

La valoración de la pertinencia de la cuestión prejudicial suscitada, que corresponde efectuar al juez nacional, incluso, cuando culmina la instancia judicial interna ha estado presidida, paradigmáticamente, por el criterio del "acto claro". Esta doctrina, utilizada tanto por el Consejo de Estado francés (A. 11604 Ministre

de *Interieur c/ Cohn-Bendit*, resolución de 22 de diciembre de 1987) como por el Tribunal Federal de Finanzas alemán (Bundesfinanzhof, resoluciones de 16 de julio de 1981 y 24 de abril de 1985), fue cuestionada sosteniéndose que debía ser automático el reenvío al TJUE de toda cuestión suscitada ante un órgano jurisdiccional nacional de última instancia porque éste carecía de competencia, en virtud del artículo 177, apartado 3, TCEE, para retener aquella, porque el pronunciamiento sobre la claridad de la cuestión es precisamente el resultado de la interpretación, y porque la noción de "acto claro" no se adapta a la complejidad del ordenamiento comunitario. Sin embargo, si el TJCE, en un primer momento, pareció considerar que la obligación contenida en el artículo 177, apartado 3 TCEE, era absoluta, al menos, desde la sentencia *CILFIT* (TJCE, 6 de octubre de 1982) ha precisado que existen dos hipótesis que dispensan al juez de última instancia del reenvío: la primera es aquella en que exista una jurisprudencia establecida del TJUE que resuelva el punto controvertido, cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que hayan dado lugar a dicha jurisprudencia; la segunda se produce cuando la aplicación correcta del Derecho comunitario se impone con una evidencia tal que no da lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión o, en sus propias palabras, "la correcta aplicación del Derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna sobre la solución de la cuestión suscitada" (la misma doctrina del "acto claro" ha tenido reflejo en algunas decisiones de este Alto Tribunal SSTS de 17 de abril de 1989 y 13 de junio de 1990).

En consecuencia, puede entenderse que resulta justificada la exclusión del planteamiento de la cuestión prejudicial: cuando no condicione el sentido del fallo (irrelevancia de la cuestión), de manera que, cualquiera que sea la respuesta del TJUE, ésta no tendría ninguna influencia en la decisión del proceso en que la cuestión se suscita (SSTJCE de 22 de noviembre de 1978, *Mattheus* y 16 de diciembre de 1981, *Foglia/Novello*, entre otras); cuando pueda afirmarse la evidencia en la respuesta porque no existe duda razonable y fundada relativa a la interpretación y/o validez de la disposición comunitaria aplicable, teniendo en cuenta, como ha puesto de relieve el TJUE, tanto el contexto como el conjunto normativo al que pertenece la norma a interpretar (sentido claro); y cuando se encuentra "aclarada" la duda objeto del litigio, dada la identidad de la cuestión con algún litigio resuelto por el TJUE, de manera que pueda invocarse la doctrina del precedente o, incluso, de la jurisprudencia comunitaria, como señaló ya la STJCE de 27 de marzo de 1963, *Da Costa*, 28 a 30/62, y se hace referencia en el artículo 104.3 del Reglamento de Procedimiento del propio Tribunal, de 19 de junio de 1991.

B.- Como admite expresamente la recurrente, y deriva también de las abundantes citas que utiliza en su razonamiento, existen suficientes pronunciamientos del TJUE para considerar como *acto aclarado* la interpretación que ha de darse al artículo 19.2 de la Sexta Directiva [ art. 174.2 b) Directiva 2006/112/CEE ], cuando se refiere, para excluir de la regla de la prorrata, a la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias [...] financieras.

Además, debe tenerse en cuenta que *la proyección de los criterios interpretativos del TJUE al caso concreto, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la operación analizada corresponde a este Tribunal*. Dicho en otros términos, si esta Sala, como Tribunal sin instancia superior en el ámbito nacional, debe acudir al TJUE para que se pronuncie sobre una interpretación dudosa de la norma europea aplicable, no puede, en cambio, solicitar de dicho Tribunal que resuelva la cuestión suscitada mediante el análisis específico de las circunstancias particulares que concurren en la cuestión suscitada en el proceso.

En consecuencia, no procede plantear como cuestión prejudicial ante el TJUE que se pronuncie sobre si, de acuerdo con su doctrina, no debe excluirse para el cómputo de la prorrata la concreta operación de venta de acciones que se contempla en el proceso.

3.- La prorrata general es una regla de proporcionalidad o estimativa que se determina por el cociente que resulta de la relación existente entre el importe de las operaciones que originan el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado y el importe total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio.

A.- El cálculo se realiza mediante una fórmula matemática establecida en el artículo 104.Dos de la LIVA, en la que el numerador es el importe total, determinado para cada año natural, de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda. Y el denominador el importe total, determinado para el mismo periodo de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

B.- El propio artículo 104 LIVA en su apartado Tres establece que para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los dos términos de la relación (numerador y denominador) una serie de operaciones, cuotas del Impuesto e importes. Entre ellos, según el párrafo 4º: "el importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo".

El referido precepto trata de realizar la trasposición al Derecho interno de la exclusión contenida en la Sexta Directiva que se justificaba en su Exposición de Motivos con el siguiente argumento: los elementos contemplados en este apartado deben excluirse del cálculo de la prorrata, a fin de evitar que puedan falsear el significado real en la medida en que tales elementos no reflejan la actividad profesional del sujeto pasivo. Tal es el caso de ventas de bienes de inversión y de operaciones accesorias inmobiliarias y financieras, es decir que solo tienen una importancia secundaria o accidental con relación al volumen de negocios global de la empresa.

Pero resulta evidente que la trasposición efectuada no fue adecuada, como ya dijimos en STS de 1 de julio de 2010 y advierten cuantos han intervenido en el procedimiento administrativo y en el proceso. En efecto, el artículo 104. Tres 4º LIVA se refiere a *operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual* del sujeto pasivo; y el artículo 19.2 de la Sexta Directiva hace referencia a *operaciones inmobiliaria y financieras accesorias* (el art. 174.2 Directiva 2006/112/CE del Consejo también se refiere a *operaciones accesorias inmobiliarias y financieras*). No habitualidad y accesoriedad no son términos coincidentes: aquella alude a la realización infrecuente o aislada de la operación, ésta a la condición de secundaria respecto de la actividad empresarial o profesional principal, por lo que una operación pueden ser no habitual y, sin embargo, formar parte de la actuación empresarial o profesional principal; y, al contrario, una operación habitual puede no integrar la actuación empresarial o profesional principal y ser, por tanto, accesoría.

En el presente caso, resulta claro que la operación financiera que se contempla no es habitual, es infrecuente y aislada. Pero, *por el efecto de aplicación directa y preferente de la normativa europea*, con desplazamiento de la norma legal interna cuando efectúa una inadecuada trasposición, *la respuesta que ha de darse al primero de los motivos de casación formulados dependerá*, en función del criterio que incorpora la Sexta Directiva, *de si la operación que se examina merece o no la consideración de operación accesoría con respecto a la actividad empresarial de la recurrente*.

C.- La Directiva de la Unión Europea no define el concepto de operación accesoría, por lo que resulta esencial acudir la doctrina del TJUE.

a) La STJUE de 11 de julio de 1996 (asunto C-306/94, Régie dauphinoise) realiza una delimitación negativa del concepto "operaciones accesorias" sobre la base de dos consideraciones. La primera tiene en cuenta el principio de neutralidad fiscal que garantiza el sistema común del IVA y analiza los medios utilizados para la obtención del resultado financiero: "si todos los resultados de las operaciones financieras del sujeto pasivo que tienen relación con una actividad imponible tuvieran que incluirse en dicho denominador, aun cuando la obtención de tales resultados ningún empleo de bienes o servicios por los que debe pagarse el IVA o, por lo menos, solo implique una utilización muy limitada de estos bienes o servicios, se falsearía el cálculo de la deducción". Esta consideración no tiene en cuenta los resultados o los ingresos, sino el empleo de los medios, su cuantificación en proporción al total del sujeto pasivo.

La segunda consideración delimitadora que utiliza la sentencia es que una actividad que constituya la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible del sujeto pasivo no puede considerarse como operación accesoría.

b) La STJUE de 14 de noviembre de 2000 (asunto C-142/99, Floridienne y Berginvest) considera que los rendimientos obtenidos por las operaciones financieras en cuanto resultan de la mera o simple propiedad de los bienes no puede incluirse en el denominador de la prorrata puesto que no constituye una actividad económica. Sí se incluirán, por el contrario, cuando constituyan la contraprestación de la puesta a disposición a un tercero de un capital.

c) La STJUE de 29 de abril de 2004 (asunto C-77/01, Desenvolvimento Mineiro EDM) considera que no constituyen actividades económicas, aquellas consistentes en la mera venta de acciones y otros valores. Y entiende que una actividad constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de una actividad imponible, cuando las operaciones de que se trata se realizan en el contexto de unos objetivos empresariales o con una finalidad comercial, caracterizando la misma respecto de las operaciones financieras el afán de rentabilizar los capitales invertidos, y así la utilización de fondos que forman parte del patrimonio empresarial

o profesional del sujeto pasivo para realizar operaciones financieras constituyen una actividad económica, excepto que deriven de una mera propiedad de los bienes.

d) En definitiva, las operaciones accesorias respecto a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo es un concepto jurídico indeterminado de difícil precisión, que obliga a examinar cada caso de manera individualizada, teniendo en cuenta, no obstante algunas conclusiones extraídas de la doctrina del TJUE.

1º) Ha de comprobarse si se trata de una operación comprendida en el ámbito del IVA. Pues en el supuesto de que se trate de operaciones no sujetas, no cabe plantear cuestión adicional alguna sobre su accesividad o no a efectos de tenerlas en cuenta en la determinación de la prorrata.

2º) Debe constatarse si es operación financiera sujeta y exenta del Impuesto, y comprobar si se da la condición de accesividad o no respecto de la actividad empresarial o profesional principal del sujeto pasivo.

3º) Las operaciones financieras que constituyan la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica del sujeto pasivo no tiene la condición de operación accesoria. Y tampoco la tienen aquellas que impliquen un empleo significativo de bienes o servicios por los que debe pagarse el IVA. En estos dos casos, por tanto, las operaciones han de tomarse en cuenta a los efectos de la determinación de la prorrata.

D.- La jurisprudencia de esta Sala también se ha pronunciado sobre la accesividad de las operaciones, aunque en mayor medida sobre operaciones inmobiliarias.

a) En la STS de 31 de octubre de 2007 (rec. de cas. 5370/2002) se atendió al artículo 19 de la Sexta Directiva y se hizo eco de la doctrina del TJUE señalando, de una parte, que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si las operaciones de que se trata en el asunto principal solo suponen una utilización muy limitada de bienes o de servicios por los que debe pagarse IVA; y, de otra, que los ingresos generados por las operaciones financieras comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva pueden constituir un indicio de que las operaciones no deben considerarse accesorias en el sentido del artículo 19, apartado 2, segunda frase de la Sexta Directiva. Sin embargo, el hecho de que las operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad principal de la empresa no puede excluir, por sí solo, la calificación de aquella como "operación accesoria" en el sentido de dicha disposición.

b) En la STS de 1 de julio de 2010 (rec. de cas. 3545/2005 ) aludimos al criterio de planificación de la actividad de la empresa mediante la utilización del patrimonio empresarial en orden a la obtención de una rentabilidad comercial y otra financiera ligada a la actividad de aquel carácter, para considerar si se está ante una prolongación directa, permanente y necesaria de la propia actividad comercial.

c) En la STS de 18 de junio de 2012 (rec. de cas. 1980/2010 ) pusimos de manifiesto que el carácter no habitual de una determinada operación, a los efectos de su no inclusión en la determinación del porcentaje de deducción en la regla de prorrata general, va íntimamente ligado, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria en la materia, a la nota de accesividad. Y corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si las operaciones de que se trata solo suponen una utilización muy limitada de bienes o servicios por los que debe pagarse IVA.

d) En la STS de 24 de septiembre de 2013 (rec. de cas. 2472/2011 ) señalamos que la accesividad, en la dicción de la normativa europea, o la habitualidad, conforme a los términos de la legislación nacional, de la actividad empresarial, constituye un concepto jurídico indeterminado que es necesario integrar caso por caso en función de las circunstancias concurrentes que permiten, en definitiva, su individualización respecto del supuesto enjuiciado, tomando necesariamente como pauta los principios que inspiran el sistema común del IVA, y, en particular, los parámetros tendentes a asegurar el principio de neutralidad que conlleva la exclusión de determinadas operaciones. Y ha de atenderse al criterio fundamental que aporta el TJUE en el sentido de que una actividad que constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica del sujeto pasivo no presenta las características de las "operaciones accesorias" a las que alude el precepto regulador del importe a integrar en el denominador de la prorrata y, por tanto, seguirá a la actividad principal en cuanto supone la continuación de la actividad principal del sujeto pasivo.

E.- La operación objeto de controversia es la transmisión por la recurrente del 100% de las acciones de una entidad bancaria del grupo domiciliada en Andorra (CaixaBank) a otra entidad también domiciliada en Andorra.

a) Se trata de una operación financiera. Incluso, el artículo 104 Dos LIVA , que establece las reglas para la determinación de la prorrata, hace referencia a la transmisión de los valores integrados en la cartera

de las entidades financieras, estableciendo que se integrará en el denominador el importe correspondiente a la plusvalía obtenida de la venta.

b) La operación descrita es accesoria porque no es prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad financiera del sujeto pasivo. Mediante la venta de acciones contemplada se hace efectiva la transmisión íntegra de una entidad bancaria con la finalidad de cumplir la obligación legal de reducir la participación legal hasta un máximo del 51% y concentrar la actividad financiera del Grupo "La Caixa" en Andorra en el banco Credit Andorra). Es, en definitiva, una operación que no es prolongación de la actividad financiera principal, ni comporta un empleo muy significativo de bienes y servicios en los términos que, según la doctrina del TJUE, excluirían la accesoriadad.

**TERCERO** .- En el segundo motivo de casación, que se articula por el cauce del artículo 88.1.d) LJCA , la recurrente sostiene que se han infringido los artículos 3 LRJ y PAC y 9.3 CE , así como la doctrina del TJUE por vulnerarse los principios de confianza legítima y seguridad jurídica. Y, asimismo, los artículos 3.1 CC , 217 , 299 , 326 y 334 LEC , a los que se remite el artículo 60 de la Ley LJCA , en relación con los artículos 9.3 y 24 CE , así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la valoración de la prueba.

1.- Argumenta la recurrente que alegó en instancia la inclusión de la venta de acciones de CaixaBank en el denominador de la prorrata sin que anteriores comprobaciones la Administración formulara objeción alguna. Y que vulnera la doctrina de los actos propios el que, en este caso, la Administración niegue la procedencia de incluir en el numerador la operación contemplada en los autos.

Para acreditar tal circunstancia, la recurrente acompañó a la demanda, como prueba admitida por auto de 3 de junio de 2013, acta de conformidad núm. A01- 71663590, de 28 de febrero de 2001, correspondiente a los periodos 1995-96-97, a la que se adicionó como anexo un documento firmado por la Inspección tributaria y la recurrente en el que se incluía el cálculo de la prorrata para los referidos periodos. Asimismo se adjuntó al escrito de demanda, como anexo, copia de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios 1995, 1996 y 1997 revisados en el acta mencionada y respecto de los cuales la Administración estimó correcto el cálculo del porcentaje de prorrata donde se incluían las operaciones de venta de acciones de sociedades del grupo.

Y la sentencia de la Sala de la Audiencia Nacional se limita a negar la aplicación de la doctrina de los actos propios porque no se había acreditado que las mencionadas operaciones fueron analizadas en comprobaciones anteriores, en particular las relativas a los periodos 1995-1997, ni tampoco que en las mismas se hubiese analizado el cálculo de la prorrata.

En consecuencia, concluye la recurrente que dicha sentencia:

A.- Vulnera la doctrina de los actos propios al haber confirmado una actuación en la que la Administración cambia el criterio que había mantenido en comprobaciones anteriores realizadas a la recurrente, en las que había revisado los conceptos a tener en cuenta en el cálculo de la prorrata, incluyendo la venta de acciones de participadas, sin ofrecer ningún de justificación.

B.- Vulnera los criterios de valoración de la prueba, aportada y admitida, tendente a acreditar que la operación que se cuestionaba en el proceso, en concreto la inclusión de la misma en el cálculo de la prorrata, ya fue revisada en anteriores ocasiones sin haberse cuestionado. De este modo, añade, la incorrecta valoración de la prueba que, per se, irroga un defecto en la sentencia que resulta suficiente para que sea casada, produce, asimismo, un defecto adicional al haber supuesto que el Tribunal de instancia haya aplicado la doctrina de los actos propios de forma incorrecta, al haber impedido apreciar que la Inspección había dado ya el visto bueno a los criterios empleados en relación con el cálculo de la prorrata con anterioridad.

2.- La sentencia recurrida dedica un breve párrafo a examinar la alegación efectuada en la instancia sobre la doctrina de los actos propios. Se limita a señalar: "Por último, la Sala [de la Audiencia Nacional] tampoco puede acoger la alegada doctrina de los actos propios, en cuanto se dice que la Administración estimó correcto el cálculo del porcentaje de prorrata correspondiente a ejercicios anteriores, concretamente la de los periodos 1995-96-97 pues ni siquiera ha quedado constancia de qué operaciones concretas se trataba ni tampoco si quiera (sic)de que se hubiese analizado concretamente la procedencia o no de la inclusión en la prorrata".

A.- El Abogado del Estado, al oponerse al motivo, considera que lo que la recurrente pretende es desvirtuar la apreciación de la prueba hecha por el Tribunal de instancia, y advierte de que el recurso de casación no es medio procesal adecuado para obtener esta finalidad, pues, de una parte han de respetarse los hechos de la resolución recurrida y, de otra, "es doctrina reiterada y constante de esta Sala que no es procedente en el recurso de casación hacer supuesto de la cuestión, dada la naturaleza extraordinaria y

específica que reviste el recurso, que no permite proceder a una revisión de las pruebas, convirtiéndolo en una nueva instancia [...]"

Ahora bien, con ser ciertas las extraordinarias limitaciones del acceso a la casación de las cuestiones relativas a la valoración de la prueba, en el presente caso, frente a la casi apodíctica afirmación de la sentencia antes transcrita, la representación procesal de la recurrente alega y argumenta la vulneración de las reglas de la sana crítica que sí es uno de los supuestos sobre la valoración de la prueba residenciales en casación.

Y, en el presente caso, la documentación aportada al proceso (copia del acta de conformidad, copia de cuentas anuales y documento firmado por la Inspección) debía llevar al convencimiento judicial de que la Administración tributaria, al menos tácitamente, había considerado procedente, para el cálculo de la prorrata de periodos anteriores, la inclusión en el denominador de la correspondiente fracción de determinados importes de "beneficios en ventas de participaciones permanentes".

Otra cosa distinta es si tal circunstancia podía considerarse como un acto propio de la Administración con las consecuencias que se pretenden en el motivo de casación que se analiza. Dicho en otros términos, atendida la formulación dual del motivo, su estimación está supeditada a dos exigencias concurrentes: que se hayan vulnerado las reglas de la sana crítica en la valoración de la prueba documental aportada, y que de tal vulneración resulte una infracción de la doctrina de los actos propios de la Administración que suponga la estimación del motivo y del recurso.

B.- Sobre la vinculación de futuro de la Administración por sus propios actos en el ámbito tributario, este Tribunal Supremo se ha pronunciado en algunas ocasiones, aunque no de manera sistemática [Cfr SSTS de 4 de noviembre de 2013 (rec.cas. 3262/2012 ), y 15 de enero de 2015 (rec. de cas. 1370/2013)] que se refieren tanto a la calificación jurídica como a los elementos fácticos determinantes de la aplicación de la figuras impositivas .

En el presente caso, sin embargo, el acto previo de la Administración al que se pretende vincular la doctrina de los actos propios es la consideración anterior de importes de beneficios en ventas de participaciones permanentes como parte integrante del denominador de la fracción del cálculo de la prorrata, no de su numerador.

Y es éste el criterio que sigue la recurrente, quizás inducido por los precedentes, cuando presenta la inicial autoliquidación del impuesto, en la que incluye en el denominador la cifra de 317.974.116,26 euros correspondiente al beneficio obtenido en la transmisión a la sociedad CREDIT ANDORRA SA de las acciones de CAIXABAND. Y cuando surge la controversia a raíz de la solicitud de rectificación de dicha autoliquidación interesando la inclusión también en el numerador, es cuando la Administración cambia de criterio precedente al considerar que la cifra cuestionada no era incluíble ni el numerador ni el denominador.

Es decir, que si se pretende invocar el efecto vinculante del precedente habría de ser para mantener la consideración del importe discutido como elemento integrante del denominador de la fracción, que era el criterio con el que estaban conforme las actuaciones administrativas anteriores; pero no para vincular a la Administración a un criterio que nunca ha reflejado, ni expresa ni tácitamente, en actos anteriores en los que no ha prestado su conformidad a que el importe forme también parte del numerador de la fracción.

La recurrente no puede hacer invocación de la doctrina de los actos propios que, en este caso, redundaría en su perjuicio y que, precisamente, se rectifica a instancia suya. Y tampoco puede invocar aquella doctrina respecto a unos actos propios que no se han producido: la consideración por la Administración de importes similares al cuestionado como elemento integrante del numerador de la fracción.

**CUARTO** .- El último de los motivos de casación hace referencia a la infracción del artículo 139 LJCA , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre. En síntesis, considera que la condena en costas que contiene la sentencia impugnada no se adecúa a las previsiones del indicado precepto.

1.- Se imponen a la demandante dichas costas de forma automática, sin tener en cuenta la excepción que el propio precepto incorpora para los procesos en se existan serias dudas de hecho o de derecho.

2.- El motivo debe ser rechazado, porque es constante la jurisprudencia de esta Sala que concluye que la decisión de las Salas de instancia en materia de costas no es impugnabile en casación, cuando se refiere a operaciones lógico-valorativas sobre la existencia de temeridad o mala fé o sobre la existencia o no de serias dudas de hecho o de derecho, (aunque sí, obviamente, en cuanto pueda infringir los preceptos legales no sujetos a apreciación, como si se condenara en costas a quien vió estimadas todas sus pretensiones).



Así lo ha manifestado reiteradamente esta Sala, v.g., en sentencia de 20 de Marzo de 2007 - casación 6120/03 -, las en ella citadas de 5 de Diciembre de 2001 y 11 de Octubre de 2001; sentencia de 6 de julio de 2015 (rec. de cas. 3695/2013 y en autos de 22 de Mayo de 2014 -casación 3988/13 - y 11 de Mayo de 2015 - casación 2640/14-, entre otros muchos.

**QUINTO** .- Los razonamientos expuestos justifican el rechazo de los motivos de casación y, consecuentemente, la desestimación del recurso interpuesto, con imposición de las costas a la parte recurrente. Si bien, haciendo uso la Sala de la facultad que reconoce el artículo 139.3 LJCA señala como cantidad máxima de dichas costas, por todos los conceptos, la de 8.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución,

## **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de CAIXABANK, S.A., contra la sentencia, de fecha 20 de noviembre de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 171/2012. Sentencia que confirmamos.

Imponemos, asimismo, las costas a la parte recurrente, sin que su importe pueda exceder, por todos los conceptos, de 8.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Emjilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.