

Tribunal Supremo

(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 11 junio 2012

[RJ2012\7335](#)



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Deducciones: titulares del derecho a la deducción: comunidades de bienes: consideración de los entes sin personalidad jurídica como sujetos pasivos cuando realizan actividades empresariales: comunidad de bienes constituida al tiempo de adquisición de una finca, habiéndose acreditándose la intención de seguir desarrollando actividades empresariales en la misma: consideración de la comunidad de bienes como sujeto pasivo del Impuesto: el derecho a la deducción del IVA corresponde a la comunidad y no a sus miembros por su parte proindivisa.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 476/2010

Ponente: Excmo Sr. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN dictó sentencia, con fecha 10-11-2009, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAC de 24-10-2008, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto frente a Resoluciones del TEAR de Aragón de 31-03-2005, desestimatorias de reclamaciones interpuestas frente a liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1997 a 1999.

El TS **declara no haber lugar** al recurso de casación interpuesto contra dicha Sentencia, con imposición de costas al recurrente.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Junio de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 476/10, promovido por CONSTRUCCIONES TABUENCA, S.A., contra la [sentencia dictada el 10 de noviembre de 2009 \(PROV 2009, 468039\)](#) por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 6/08, sobre renuncia al derecho a la exención en el impuesto sobre el valor añadido. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

.- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por CONSTRUCCIONES TABUENCA, S.A. (en adelante, «Tabuenca»), frente a la resolución dictada el 24 de octubre de 2008 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que rechazó la alzada deducida frente a tres aprobadas por el Tribunal Regional de Aragón el 31 de marzo de 2005, en la

que no acogieron sendas reclamaciones interpuestas frente a liquidaciones practicadas por el jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Aragón, en concepto de impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 1997 a 1999.

La citada entidad, junto a «Actividades Mercantiles Ebro, S.A.», y «Promociones Nicuesa, S.A.», adquirieron, por escritura pública otorgada el 29 de abril de 1998, varias fincas rústicas en proindiviso. Tras la renuncia a la exención fue repercutida a cada uno de los sujetos pasivos una cuota de 47.489.168 pesetas (285.415,65 euros), que se dedujeron en las respectivas declaraciones. El 8 de junio de 1998 las tres entidades adquirentes constituyeron una comunidad de bienes, bajo la denominación «Gestión y Desarrollo Medio Ambiental, Comunidad de Bienes», para el aprovechamiento agrícola, ganadero, forestal y cinegético de las fincas adquiridas y con el objeto de continuar con la actividad que en ellas se estaba llevando a cabo.

La Administración denegó a «Tabuensa» la deducción de las cuotas soportadas por el impuesto sobre el valor añadido en la adquisición de las fincas.

La Sala de instancia, en su segundo fundamento, se remite a la sentencia de 7 de mayo de 2009 dictada en el 4/08, interpuesto por «Actividades Mercantiles Ebro S.A.», criterio que sigue íntegramente para la resolución del recurso 6/08, en que se ha adoptado la sentencia objeto de este recurso de casación:

«[...] "SEGUNDO.- La parte actora alega en su demanda que: 1) Es imposible que Gestión y Desarrollo Medio Ambiental CB adquiriera las fincas, porque no existía en la fecha de la compra, el 29 de abril de 1998 y porque carecía de la posibilidad económica de adquirir los terrenos, 2) La copropiedad manifestada por la compra del tercio indiviso de las fincas por cada propietario no realizó actividad empresarial alguna, pues en absoluto existía una organización en común capaz de realizarla, y 3) No puede decirse que las empresas inmobiliarias compradoras tuvieran la intención al comprar las fincas de destinarlas a la actividad agraria y la Comunidad de Bienes que se constituyó después de la adquisición.

El Abogado del Estado contesta que son sujetos pasivos las comunidades de bienes que realicen operaciones sujetas al Impuesto, y que los sujetos pasivos adquieren esa condición desde el momento en que realizan adquisiciones de bienes con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de actividades empresariales, entre las que se incluyen las agrícolas, forestales y ganaderas, siendo indiferente que el objeto último de la adquisición de las fincas sea afectarlas a la promoción inmobiliaria.

TERCERO.- La cuestión que se discute en el presente recurso es la deducibilidad por la empresa recurrente de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición pro indiviso de las fincas que se detallan en el acta de inspección.

Se trata, como hemos indicado anteriormente, de la deducción de las cuotas de IVA repercutidas en la entrega de unas fincas en virtud de compraventa documentada en escritura de 29 de abril de 1998. En dicho contrato, la empresa recurrente y otras dos empresas dedicadas a la promoción inmobiliaria, adquirieron "...por terceras partes proindiviso..." diversas fincas rústicas al Fondo de Garantía de Depósitos en Establecimientos Bancarios. Cabe añadir que dicha venta, a su vez, se lleva a cabo por haber resultado las tres sociedades adjudicatarias del concurso convocado al efecto por el indicado Fondo de Garantía (expositivo II de la escritura pública en folios 13 a 30 del expediente administrativo).

Posteriormente a venta y entrega de las fincas, las tres sociedades inmobiliarias participantes en la compraventa suscribieron, con fecha 8 de junio de 1998, un documento privado en el que convinieron la fundación y constitución de una Comunidad de Bienes de carácter particular, denominada " DIRECCION000 , Comunidad de Bienes", cuyo fin es la gestión y desarrollo del aprovechamiento agrícola, ganadero, forestal y cinegético de las fincas a que se refiere este recurso (documentos 32 a 36 del expediente).

La tesis de la Administración tributaria es que las cuotas debieron repercutirse a la comunidad y no

a los comuneros, por lo que no es posible su deducción por estos, mientras que la parte actora sostiene que es imposible tal adquisición por la comunidad de bienes, porque ésta no existía en la fecha de la venta.

CUARTO.- En la regulación de la comunidad de bienes, el [Código Civil \(LEG 1889, 27 \)](#) en su [artículo 392](#) indica que "...hay comunidad cuando la propiedad de una cosa pertenece pro indiviso a varias personas...", de manera que siempre que exista esa situación de pro indiviso en la propiedad existirá la comunidad de bienes entre los propietarios, y ello es así por disposición legal, con independencia de que la voluntad de los propietarios no sea la de constituir dicha comunidad o constituirla con posterioridad a la situación de pro indiviso.

Lo anterior supone que la comunidad de bienes entre las tres empresas inmobiliarias existe al menos desde la adquisición pro indiviso de las fincas a que se refiere este recurso, en las que se repercutieron las cuotas cuya deducibilidad se discute.

QUINTO.- Admitida la existencia de la Comunidad de Bienes desde el momento de la adquisición pro indiviso de las fincas, examinamos las alegaciones del recurrente sobre la inexistencia de la intención de los comuneros de destinar esas fincas a una actividad empresarial.

Lo cierto es que los documentos del expediente muestran lo contrario, en especial, el acta suscrita el 8 de junio de 1998, en la que las tres empresas constituyen una Comunidad de Bienes para la gestión y desarrollo del aprovechamiento agrícola, ganadero, forestal y cinegético de la finca adquirida, lo que sin duda constituye una actividad empresarial. No puede negarse, además, que en el indicado documento no se contempla un inicio en una actividad empresarial, sino que es clara la referencia a la continuidad en una actividad anterior a la fecha de firma del acta, al reconocerse que en la citada finca "...se han venido desarrollando actividades de explotación agraria, ganadera y cinegética...", y que "...es voluntad de los comparecientes continuar llevando a cabo la gestión y el desarrollo del aprovechamiento agrícola, ganadero, forestal y cinegético de la finca..."

La Sala no pone en duda que el propósito último de las empresas recurrentes sea la promoción inmobiliaria de las fincas adquiridas, en el momento que las condiciones de urbanización lo permitan, pero eso no obsta a las dos conclusiones que hasta aquí hemos expuesto: la comunidad de bienes existe desde el momento en que las tres empresas adquirieron pro indiviso unas fincas y el propósito de continuar la actividad empresarial agraria y cinegética que se desarrollaba en la finca, en tanto no se acometa la urbanización, es manifiesta en el acta firmada por las tres empresas a que nos acabamos de referir.

Así las cosas, la Sala estima que quien soportó las cuotas de IVA en la entrega de las fincas fue la Comunidad de Bienes adquirente, y por tanto, el ejercicio del derecho de deducción de las cuotas no corresponde a los comuneros, sino a la Comunidad de Bienes adquirente de las fincas, que soportó las cuotas y que, además, tiene la condición de sujeto pasivo del IVA en la actividad empresarial de explotación agraria, ganadera y cinegética que lleva a cabo."

Lo expuesto anteriormente llevó a la Sala a desestimar el recurso presentado por Ebroza, y la misma suerte y por idénticas razones ha de seguir la presente reclamación. [...]»

SEGUNDO

.- "Tabuensa" preparó el presente recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito registrado el 11 de febrero de 2010, en el que invocó un único motivo de casación al amparo del [artículo 88.1.d\)](#) de la [Ley 29/1998, de 13 de julio \(RCL 1998, 1741 \)](#), reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

Considera que la sentencia ha infringido el artículo 84.tres de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \)](#), del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre).

A su juicio, no toda comunidad de bienes, figura contemplada en el [artículo 392](#) del [Código Civil \(LEG 1889, 27 \)](#), se refiere a la copropiedad o condominio ("comunidad estática"), sin que, por lo demás, la simple adquisición en común en régimen de copropiedad atribuya a los adquirentes la

condición de integrantes de una comunidad de bienes. La comunidad del artículo 392 se produce exclusivamente en el ámbito de los derechos reales.

Entiende que las comunidades de bienes "de actividad" no son formas de comunidad, sino manifestaciones de un concepto mucho más amplio. La comunidad de bienes a la que se refiere el artículo 33 de la [Ley 230/1963, de 29 de diciembre \(RCL 1963, 2490\)](#), General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), ha de ofrecer una "estructura organizada" que le permita actuar como una "unidad subjetiva" en el tráfico jurídico. Este criterio permite excluir la situación de copropiedad o puro condominio, dada la falta de esa organización.

Añade que los preceptos citados de las dos normas tributarias aludidas se refieren a las "comunidades societarias", es decir, "aquéllas en las que exista un fin común y una organización dirigida a realizarlo", entes colectivos, no dotados de personalidad, pero que, sin embargo, constituyan una unión económica susceptible de imposición. Las comunidades de bienes que pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido son las "comunidades societarias", que no se crean por la simple adquisición en común.

Considera que la Inspección fue incongruente al indicar que la "comunidad de bienes" integrada por las tres sociedades intervinientes adquirió la finca, pero, sin embargo, no incoó acta a dicha "comunidad de bienes". Es más, el vendedor claramente indicó en la escritura que vendía a las tres entidades y que cobraba individualmente a cada una de ellas. La realidad es que la adquisición se realizó por tres sociedades distintas, todas ellas dedicadas a la promoción inmobiliaria, con la intención de, cuando se aprobara el correspondiente plan parcial, urbanizar los terrenos, adjudicárselos y realizar las correspondientes edificaciones para su venta.

Reputa importante tener en cuenta que la operación de compraventa se sujetó al impuesto sobre el valor añadido previa renuncia de la vendedora a la exención del impuesto, dado que las compradoras tenían derecho a la deducción total del impuesto soportado.

Subraya que la Administración tributaria comprobó la operación desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido en las tres adquirientes y nunca puso en duda la sujeción efectiva a dicho tributo, ni tampoco el hecho de que para ello hubiera tenido que renunciar la vendedora a la exención, renuncia que era válida por cumplirse los requisitos legales.

Entiende que esa renuncia debe ser personal y concluyente, sin embargo, la sentencia recurrida obvia la falta de renuncia personal de quien entiende sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, una supuesta "comunidad de bienes" no nacida.

Reitera que no existe comunidad "ab origine", sino una compra en común que genera una "comunidad estática" o copropiedad y no una "comunidad dinámica" o comunidad-societaria, por lo que al formalizarse la compraventa y soportar, en su parte correspondiente cada condueño, la repercusión de los impuestos correspondientes resulta aplicable el [artículo 97.4](#) de la Ley 37/1992.

Subraya que consta en el expediente la existencia de factura girada a su nombre, en la que aparecen clara y terminantemente todos los requisitos exigidos.

Juzga insuficientes los argumentos aducidos por la Sala de instancia en los fundamentos de derecho cuarto y quinto de la sentencia impugnada, sin que resulten suficientes para desvirtuar los razonamientos aducidos por su parte desde el inicio del procedimiento administrativo y en el proceso contencioso-administrativo.

Concluye que si la "comunidad de actividad", «Gestión y Desarrollo Medioambiental», no estaba constituida en el momento de la adquisición del inmueble, sin que pudiera desarrollarse actividad agraria o cinegética en la finca hasta el momento del vencimiento de los contratos existentes al ser desarrollada por terceras personas, no cabía considerar que los efectos de la posterior constitución de la referida comunidad puedan fiscalmente vincularse al propio negocio jurídico de la adquisición de los bienes.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estime la pretensión articulada en la demanda.

TERCERO

- El abogado del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 7 de julio de 2010, en el que interesó su desestimación.

Considera que hay comunidad desde el mismo momento en que la propiedad de una cosa pertenece proindiviso a varias personas y que el problema en el caso actual es la determinación del momento en que se entiende que la comunidad de bienes "realiza operaciones sujetas al impuesto", cuestión que se encuentra inescindiblemente relacionada con la valoración de cuestiones fácticas y probatorias, propias del Tribunal de instancia.

Entiende que debe estarse a la interpretación de los contratos litigiosos efectuada por el Tribunal de instancia, que confirma en este punto el criterio de la Administración tributaria. Resulta ineludible entender que la comunidad de bienes considerada es sujeto pasivo del impuesto desde el mismo momento de su constitución y, por tanto, desde que se adquirió la finca en régimen de proindiviso.

CUARTO

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 8 de julio de 2010, fijándose al efecto el 6 de junio de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

- «Tabuena» interpone el presente recurso de casación contra la [sentencia dictada el 10 de noviembre de 2009 \(PROV 2009, 468039\)](#) por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 6/08, sobre renuncia al derecho a la exención en el impuesto sobre el valor añadido. La Sala de instancia confirmó el criterio de la Administración tributaria, denegando a la entidad recurrente el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el impuesto sobre el valor añadido en la adquisición de determinadas fincas junto a otras sociedades que fueron consideradas una comunidad de bienes a los efectos del impuesto.

Por «Tabuena» se invoca un único motivo basado en el artículo 88.1.d) de la [Ley reguladora de esta jurisdicción \(RCL 1998, 1741\)](#), en el que se denuncia la vulneración del artículo 84.tres de la [Ley 37/1992 \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#), reguladora del impuesto sobre el valor añadido.

SEGUNDO

- Debemos comenzar poniendo de manifiesto que esta cuestión ha sido ya abordada por esta Sala en las [sentencias 14 de octubre de 2011 \(RJ 2012, 3464\)](#) (casación 3653/09) y [20 de octubre de 2011 \(RJ 2012, 1339\)](#) (casación 4090/09), en las que se resolvían los recursos instados por las otras dos sociedades que intervinieron en la adquisición de los terrenos, «Promociones Nicuesa, S.A.», y «Ebrosa» (antes «Actividades Mercantiles Ebro, S.A.»).

Por respeto al principio de unidad de doctrina, debemos remitirnos íntegramente a lo dicho en aquellas dos ocasiones. Razonábamos en la primera de las sentencias citadas que:

«[...] el [artículo 33](#) de la [Ley General Tributaria de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#) albergó la problemática indicada, al señalar: "Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición". Y en idénticos términos se pronuncia en el día de hoy el [artículo 35.4](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#), actualmente vigente.

Pues bien, la Ley reguladora del IVA, haciendo uso de lo dispuesto en el artículo 33 transcrito, y a diferencia de la que regula el IRPF, atribuye a los entes sin personalidad jurídica la cualidad de sujetos pasivos cuando realizan actividades empresariales.

En efecto, primeramente el artículo 84. Uno.1º de la [Ley 37/1992 \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \)](#), del IVA, establece el criterio de que "serán" sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que tengan la consideración de empresarios o profesionales y realicen entregas de bienes o presten servicios sujetos al impuesto, tras lo cual el apartado Tres del mismo precepto dispone: "Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto".

De esta forma, a diferencia de las sociedades mercantiles, respecto de las que el legislador presupone la condición de empresario (artículo 5.uno .b) de la Ley), en el caso de las comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica, se exige, como presupuesto la atribución de la condición de sujeto pasivo, el ejercicio de actividades empresariales, de forma independiente respecto de los comuneros o miembros que las constituyen.

A partir de lo expuesto y teniendo en cuenta que a la vista del [artículo 392 del Código Civil \(LEG 1889, 27 \)](#) - " Hay comunidad cuando la propiedad de la cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas"-, no existe controversia acerca de la existencia de una comunidad de bienes desde el momento de la adquisición de las fincas, lo que hemos de resolver es si dicha comunidad nació o no con el carácter de sujeto pasivo del IVA, por llevar a cabo o no actividades empresariales.

Pues bien, el [artículo 5](#) de la Ley 37/1992, del IVA, en la redacción vigente en el momento de los hechos, y bajo el título de "Concepto de empresario o profesional", establece que:

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

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

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas..."

En el caso presente, la sentencia recurrida considera probado que, sin perjuicio del propósito de promoción inmobiliaria de las fincas adquiridas en un futuro, cuando las circunstancias así lo permitieran, la comunidad nacida de la adquisición continuó las actividades empresariales anteriores (agrícolas, ganaderas forestales y cinegéticas), desde el primer momento y así se hace referencia en ella al documento privado de 8 de junio de 1998, en el que " no se contempla un inicio en una actividad empresarial, sino que es clara la referencia a la continuidad en una actividad anterior a la fecha de firma del acta, al reconocerse que en la citada finca "...se han venido desarrollando actividades de explotación agraria, ganadera y cinegética...", y que "...es voluntad de los comparecientes continuar llevando a cabo la gestión y el desarrollo del aprovechamiento agrícola, ganadero, forestal y cinegético de la finca..."

A partir de la apreciación probatoria de la sentencia de instancia, que no puede calificarse de irrazonable o arbitraria, es claro que el derecho a la deducción debe reconocerse a la comunidad de bienes y no a los miembros de ella por su parte proindivisa correspondiente.

La apreciación de la sentencia de instancia tampoco es irregular desde el punto de vista del Derecho Comunitario, en el que incluso se reconoce la posibilidad de atribución de la condición de sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la actividad empresarial, con derecho a deducción del IVA repercutido, si es que se dan elementos objetivos que acrediten aquél y que en el presente caso

quedarían concentrados en la apreciación probatoria de la sentencia. Así se declaró, efectivamente, en la Sentencia del TJUE, de [21 de marzo de 2000 \(TJCE 2000, 47\)](#) (Asuntos C-110/98 y C/147/98, conocidos como Caso Gabalfrisa, S.L. y otros), en relación a cuestión prejudicial planteada sobre la interpretación del artículo 17 de la [Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 \(LCEur 1977, 138\)](#) (Sexta Directiva), cuya doctrina tiene efectos retroactivos, salvo que en ellas se diga lo contrario, lo que no ocurre en el presente caso.

Como es sabido, y consecuencia de dicha Sentencia, la [Ley 14/2000, de 29 de diciembre \(RCL 2000, 3029\)](#) (así se reconoce en su Exposición de Motivos) añadió al [artículo 5.2](#) de la Ley 37/1992, un párrafo en el que se señala:

"A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Finalmente, en relación con la renuncia a la exención por la entidad vendedora de las fincas, supone únicamente la repercusión del Impuesto y el consiguiente nacimiento del derecho a deducir de quien también desde el primer momento, y según lo expuesto, tenía la condición de sujeto pasivo, es decir, la comunidad de bienes de la que forma parte la entidad recurrente.

Por tanto, y en definitiva, como consecuencia de la apreciación probatoria de los "jueces a quo", que ha de respetarse en casación, el motivo no puede prosperar. [...]».

La identidad, tanto fáctica como jurídica, no puede tornarse en una distinta resolución del litigio, cuando la pretensión impugnatoria también es la misma.

Lo único que podemos añadir, ratificando el criterio expuesto por las dos sentencias citadas, es que de la propia argumentación del presente recurso de casación se pone de manifiesto que los razonamientos de «Tabuensa» no eran ajustados a derecho. Dice en el escrito de interposición del recurso de casación, en el primer párrafo del folio 13, que «la realidad de la adquisición se realizó por las tres sociedades compradoras, todas ellas dedicadas a la promoción inmobiliaria, con la intención de, cuando se aprobara el correspondiente plan parcial, urbanizarlo, adjudicarse los terrenos y realizar las correspondientes edificaciones para su venta». Esta afirmación evidencia que la comunidad formada por las tres sociedades a raíz de la adquisición de las fincas tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto en los términos del artículo 84.tres de la Ley 37/1992, debiendo hacer frente incluso al soportado antes del inicio de la actividad, ya que confesaba en el escrito que la intención era llevar a cabo en el futuro una actividad sujeta al tributo. Es decir, el objeto de la adquisición de los terrenos era su urbanización y construcción, lo que constituye, no solo una actividad sujeta al impuesto, sino que atribuye a la comunidad la condición de sujeto pasivo en los términos del artículo 5.uno. d) de la Ley. Por lo tanto, quien tenía derecho a la deducción era la comunidad de bienes, que vio la luz con la tripartita adquisición de las fincas por las tres entidades, «Promociones Nicuesa S.A.», «EBROSA» (antes "Actividades Mercantiles Ebro, S.A.") y la aquí recurrente.

TERCERO

.- Las razones expuestas conducen a la desestimación de este recurso de casación, procediendo, en aplicación del apartado 2 del artículo 139 de la [Ley reguladora de esta jurisdicción \(RCL 1998, 1741\)](#), imponer las costas a la compañía recurrente, con el límite de seis mil euros para los honorarios del abogado del Estado.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación interpuesto por CONSTRUCCIONES TABUENCA, S.A., contra la [sentencia dictada el 10 de noviembre de 2009 \(PROV 2009, 468039\)](#) por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 6/08, condenando en

costas a la entidad recurrente, con el límite fijado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.