

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053473

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 24 de enero de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 42/2012

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Interés de demora. Improcedencia.** Ha sido un tercero quien ha realizado el ingreso en plazo del IVA correspondiente, posibilidad admisible en nuestro ordenamiento jurídico. Por otro lado, no se trata de un tercero absolutamente ajeno a la regularización tributaria producida, sino que es otra empresa perteneciente al mismo grupo que la recurrente, que discrepando legítimamente del criterio de la Agencia tributaria entendió que procedía la inversión del sujeto pasivo y en consecuencia, procedió a la autorrepercusión e ingreso del tributo.

Bajo esta perspectiva, hacer abstracción del citado ingreso hecho por un tercero, en modo alguno ajeno a la relación jurídica tributaria y a la situación jurídica posteriormente regularizada, constituye un formalismo exacerbado incapaz de hacer generar la obligación de ingresar intereses de demora en favor de la Hacienda Pública, la cual en modo alguno ha sido perjudicada, y ello por suponer un verdadero enriquecimiento injusto en favor de aquélla, aun cuando tuviese su origen en un ingreso realizado por un tercero, sin que con ello se acepte que se otorgue la condición de sustituto del sujeto pasivo a quien por disposición legal no la tiene, ni que exista consolidación alguna del grupo, a efectos del cumplimiento de las obligaciones formales.

**PRECEPTOS:**

Código Civil, art. 1.158.

RD 1684/1990 (RGR), art. 18.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 84.

**PONENTE:***Don Santiago Pablo Soldevila Fragoso.***SENTENCIA**

Madrid, a veinticuatro de enero de dos mil catorce.

VISTO , en nombre de Su Majestad el Rey, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, el recurso nº 42/12, seguido a instancia de "Hipólito SL" representada por el Procurador de los Tribunales D. Manuel Lanchares Perlado, con asistencia letrada, y como Administración demandada la General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado. El recurso versó sobre impugnación de liquidación por IVA, la cuantía se fijó en menos de 600.000 euros, e intervino como ponente el Magistrado Don Santiago Soldevila Fragoso. La presente Sentencia se dicta con base en los siguientes:

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Para el correcto enjuiciamiento de la cuestión planteada es necesario el conocimiento de los siguientes hechos:

1) La entidad recurrente tiene por objeto social la realización de todo tipo de actividades vinculadas directa o indirectamente con la construcción de cualquier clase de obra, así como su promoción.

2) D. David y D<sup>a</sup> Angelina , que no están dados de alta como empresarios, son propietarios de una finca sita en el número NUM000 de la CALLE000 en Lugo.

3) El 26 de junio de 2004, D. David y D<sup>a</sup> Angelina , otorgaron, en Escritura Pública, un contrato de permuta inmobiliaria con la recurrente, cediéndole la finca antes descrita a cambio de la propiedad de cinco plazas de garaje, dos locales comerciales en los bajos, y siete viviendas con los correspondientes anejos.

4) Con carácter previo al otorgamiento de la permuta, según se consta en la misma, D. David y D<sup>a</sup> Angelina realizaron las siguientes actuaciones:

- Adquieren el 1 de junio de 2001 por un importe de 48.720.000 pesetas, los derechos que la mercantil Anjova SL tenía para construir en la finca objeto de la permuta.

-Procedieron a la demolición de la casa existente en la finca, de acuerdo con el proyecto de demolición redactado por el arquitecto D. Ovidio y con una licencia municipal de derribo de 14 de agosto de 2001.

-Encargan y obtienen los proyectos básicos y de ejecución del nuevo edificio, redactados por el mismo arquitecto.

-Obtienen la licencia municipal para la ejecución de las obras del edificio.

5) D. David y D<sup>a</sup> Angelina , habían arrendado en los años anteriores los locales de negocio sitos en la planta baja de la finca en cuestión, según consta en un contrato de arrendamiento recogido en Escritura Pública de fecha 20 de julio de 1992,

6) Ambas partes soportaron las correspondientes cuotas de IVA como consecuencia de la operación de permuta descrita, junto con el correspondiente Impuesto sobre Transmisiones y Actos jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos jurídicos Documentados.

7) La recurrente soportó un IVA de 539.200 euros, que declaró como cuotas devengadas deducibles en sus correspondientes declaraciones-liquidaciones de IVA, presentadas mensualmente.

8) La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia, dictó sendos acuerdos de liquidación por importe de 257.202,69 euros y 353.131,38 euros, correspondientes a los ejercicios de 2004 y 2005. La Administración consideró que no procedía la deducción de IVA dado que los señores David Angelina no tenían la condición de empresarios y que, en consecuencia, la operación estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no al IVA.

9) Estas decisiones fueron ratificadas por el TEAR y por el TEAC, este último mediante Acuerdo de 19 de julio de 2011.

## **Segundo.**

Por la representación de la actora se interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución precedente, formalizando demanda con la súplica de que se dictara sentencia declarando la nulidad del acto recurrido por no ser conforme a derecho. La fundamentación jurídica de la demanda se basó en las siguientes consideraciones:

1) La resolución recurrida se basa en meras hipótesis e ignora el concepto objetivo de empresario establecido en la Ley del IVA:

- Invoca el artículo 5.Dos y 111 de la Ley 37/1992 y subraya que la actividad empresarial comienza con los actos preparatorios o de inversión y su realización confiere a quien los ejecuta la condición de empresario a los efectos del impuesto.

-La condición de empresario, a efectos del IVA, se adquiere desde que se realiza la adquisición de bienes con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad empresarial, aún cuando no se haya realizado todavía ninguna operación de entrega o prestación de servicios, incluso cuando dicha actividad sea ocasional.

-La Administración se basa en un presupuesto fáctico no acreditado y exige requisitos adicionales a los exigidos por la Ley para tener la condición de empresario. Denuncia un error de la Administración que aplica la doctrina del agente urbanizador en materia de IVA, a la promoción inmobiliaria. También por exigirles el certificado de alta por el epígrafe "promoción de edificaciones".

2) Infracción del artículo 217 LEC por invertir la resolución recurrida las reglas sobre la carga de la prueba:

-La Administración le exige la prueba de hechos negativos, ya que se le exige probar que los Srs. Angelina David no tuvieron la intención previa o planificada de abandonar, con anterioridad a su culminación, el proceso de promoción sobre la finca en cuestión.

-La tributación en este caso por IVA no supone ningún beneficio fiscal para la recurrente que estima que la sujeción a esta obligación tributaria por su parte deriva de hechos objetivos. No solicita ningún beneficio fiscal con esta operación.

-Se ha vulnerado el principio de facilidad probatoria del artículo 217.7 LEC .

3) Infracción de los artículos 5.1 c), 4.uno y 20.uno .22 A de la Ley 37/1992:

-Los Srs. David Angelina tuvieron en todo momento la condición de empresarios a los efectos del IVA en su condición de arrendadores de bienes, tanto antes de la permuta como después, como puede deducirse del hecho de que recibirían varios locales comerciales. La afección de un bien a la actividad empresarial debe ser examinada caso por caso en los supuestos de IVA y se extiende más allá del cese temporal de los arrendamientos. Los Srs. Angelina David devinieron promotores a efectos del IVA con ejecución material de actos en condición de tales, sin que esta condición pueda adquirirse con carácter provisional. Los Srs. David Angelina permutaron la finca en cuestión, como consecuencia de una oportunidad sobrevenida.

-De acuerdo con el artículo 20.uno.22.A de la Ley 37/92 , la venta del inmueble sin derruir hubiera estado también gravada con el IVA, por constituir una entrega de bienes. Las lógicas del IVA señala que a mayor número de actividades empresariales, más consolidada está la condición de empresario, siendo irrelevante que finalmente no se culmine la obra por causas sobrevenidas.

4) No se siguieron los mecanismos de coordinación entre impuestos estatales y autonómicos. Invoca el "Documento sobre coordinación entre la AEAT y la Administración tributaria de las Comunidades y Ciudades Autónomas para casos de doble imposición material entre IVA e ITP a la ley 58/2003", que estima infringido, al no haberse realizado las consultas pertinentes entre Administraciones.

TERCERO:- La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a ella con la súplica de que se dicte sentencia desestimando el recurso y declarando ajustada a derecho la resolución recurrida. Para sostener esta pretensión se alegó lo siguiente:

1º. Niega infracción de las normas que establecen la condición de empresario:

-De los datos que obran en el expediente no puede deducirse que la intención de los Srs. David Angelina fuera la de realizar actividades de naturaleza empresarial por lo que no cabe atribuirles la condición de empresarios.

2º Niega que exista indefensión por inversión de la carga de la prueba:

-No es cierto que la intención inicial de los Srs Angelina David fuera la de llevar a cabo un proceso de promoción de la finca por lo que no tiene obligación de realizar prueba alguna. Se concluye que a la vista de sus actos, no se les puede reconocer la condición de empresarios.

-Invoca el artículo 105.1 LGT para concluir que corresponde a quien invoca un beneficio fiscal, la carga de la prueba.

3º.Respeto de los mecanismos de coordinación entre Administraciones implicadas en la recaudación de impuestos estatales y autonómicos.

#### **Cuarto.**

Practicada la prueba declarada pertinente, se acordó en sustitución de la vista el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes.

#### **Quinto.**

Señalado el día 29 de octubre de 2013 para la votación y fallo ésta tuvo lugar en la reunión del Tribunal señalada al efecto.

#### **Sexto.**

Aparecen observadas las formalidades de tramitación, salvo la de dictar la sentencia en el plazo establecido, que son las del procedimiento ordinario establecido en los artículos 45 a 77 de la Ley 29/1998 de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

La cuestión que se plantea en el presente proceso es la relativa a determinar el ajuste legal de la Resolución de fecha 19 de julio de 2011, dictada por el TEAC en la medida en que viene a confirmar la resolución del TEAR de Galicia que confirmó a su vez, el acto inicial de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia, que dictó sendos acuerdos de liquidación de IVA por importe de 257.202,69 euros y 353.131,38 euros, correspondientes a los ejercicios de 2004 y 2005.

**Segundo.**

La cuestión principal que debe abordarse en el siguiente procedimiento, siguiendo el orden lógico sugerido por la recurrente, es la relativa a determinar si concurría en los transmitentes de la finca objeto de la permuta, la condición de empresario a los efectos del IVA, ya que de ser ello así, debería concluirse que fue ajustada a derecho tanto la repercusión de las cuotas en concepto de IVA efectuadas por éstos a la recurrente, como la ulterior deducción de dichas cuotas por esta última.

Sobre este particular, debe tomarse en consideración lo dispuesto en el artículo 5. dos y 11 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre sobre el Impuesto del Valor Añadido . La primera de dichas normas señala que "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", mientras que el artículo 111 de la misma ley , confirma la suficiencia del ejercicio ocasional de actividades sujetas al impuesto, con la confirmación de actos objetivos posteriores, para ostentar la condición de empresario a efectos del IVA, y en consecuencia permite también al empresario ocasional efectuar deducciones por el IVA soportado como consecuencia de la realización de operaciones gravadas. Por su parte el artículo 5.uno c) de la misma Ley confiere al arrendador de bienes la condición de empresario a los efectos del IVA.

Así las cosas, según se desprende de la Escritura Pública de permuta de 24 de junio de 2004 y de la anterior de 14 de agosto de 2001, resulta acreditado que determinados locales comerciales de la finca objeto de permuta, situada en el centro comercial de Lugo, eran objeto de arrendamiento antes del otorgamiento de la Escritura de permuta, que los transmitentes de la finca habían adquirido el 1º de junio de 2001 los derechos que la mercantil Anjova tenía sobre la misma para realizar una promoción inmobiliaria en la misma, por importe de 48.720.000 pesetas, la demolición de la casa existente bajo la supervisión de un arquitecto, y de acuerdo con licencia de derribo de 14 de agosto de 2001, el encargo y obtención de proyectos básicos de ejecución del nuevo edificio y la obtención de licencia municipal para la ejecución de las nuevas obras. Estos hechos no han sido negados por la Administración que se limita a afirmar que no existe constancia documental de los pagos efectuados en relación a los mismos y si bien es cierto que no consta tal acreditación en autos, no podemos compartir las conclusiones que la demandada extrae al respecto.

Al margen de la evaluación de este concreto punto, consta en Escritura Pública, que los transmitentes tenían la condición de arrendadores antes del inicio de la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que no es exacto el presupuesto del que parte la resolución del TEAC que se limita a determinar si los transmitentes de la finca han adquirido dicha condición con motivo de los concretos actos de promoción inmobiliaria vinculados a la permuta.

Efectivamente, el artículo 5. uno c) de la Ley 37/1992 confiere la condición de empresario a los efectos del IVA a los arrendadores de bienes, condición que los transmitentes de la finca permutada demuestran tener, de forma inequívoca (Escrituras públicas de 20 de julio de 1992 y de 14 de agosto de 2001), tanto con carácter previo a los actos de demolición de la finca, como pro futuro, como razonablemente puede deducirse de la Escritura de permuta que les reserva la titularidad de determinados locales comerciales, justamente para continuar con su actividad de arrendamiento con el mismo objeto.

En estas circunstancias y dado que la actividad previa de arrendador de local comercial es la misma que la que razonablemente se va a desarrollar tras la construcción del nuevo inmueble, concluimos que los transmitentes de la finca tenían a los efectos del impuesto, la condición de empresario y en consecuencia resulta ajustada a derecho la deducción de las cuotas soportadas por la recurrente, sin que sea necesario examinar los restantes motivos de recurso y sin que sea obstáculo para ello el cese temporal de dicha actividad que lógicamente debe producirse para la transformación física del bien afecto a la actividad y ofrecer nuevos locales para el arrendamiento. Lo anterior se solapa, como indica la recurrente, con el examen central de la cuestión por el TEAC,

es decir si los transmitentes de la finca devienen empresarios en su condición de promotores inmobiliarios, cuestión que a la vista de lo expuesto adquiere una relevancia secundaria y que en todo caso no puede negarse por el hecho de no haber acreditado determinados pagos cuando, en definitiva, consta claramente la voluntad de los transmitentes de transformar físicamente un bien de su propiedad para continuar en el mismo la explotación comercial que ya venían realizando, es decir, el arrendamiento.

### **Tercero.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA procede imponer las costas a la Administración demandada, parte vencida en este proceso, sin que se aprecien por la Sala la existencia de serias dudas que justifiquen un especial pronunciamiento sobre esta materia.

Vistos.- los preceptos citados por las partes y demás de pertinente y general aplicación, venimos a pronunciar el siguiente

### **FALLO**

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso interpuesto y en consecuencia anulamos el acto impugnado. Se imponen las costas a la parte demandada. Así por ésta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 248 de la LOPJ , al tiempo de notificar la presente sentencia, se indicará a las partes que contra la misma no cabe recurso de casación ordinario ante la Sala III del Tribunal Supremo, que podrá interponer ante este mismo Tribunal en los diez días siguientes a la notificación de la Sentencia.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior sentencia fue leída y publicada por el Ilmo Sr. Magistrado ponente, en audiencia pública.

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