

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053611

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 23 de enero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5668/2011***SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Operaciones que dan derecho a deducción.** *Entregas de inmuebles parcialmente arrendados.* La entrega de las partes del inmueble, susceptibles de utilización independiente, que no estaban arrendadas ni afectas a ninguna otra actividad empresarial en el momento de la transmisión, con independencia de que lo estuvieran en el pasado, no estaba sujeta al IVA, derivándose de ello que en la adquisición del edificio no correspondía repercutir IVA por la transmisión de aquellas viviendas no arrendadas y que era improcedente la deducibilidad de las cuotas controvertidas de IVA al no haber sido soportadas conforme a Derecho. **Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia. Duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias.** *Principio de la íntegra regularización.* La pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización de la operación sobre la base de su sujeción al Impuesto sobre Transmisiones conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA. [Vid., en el mismo sentido, SSTs, de 18 de septiembre de 2013, recurso n.º 4498/2012 (NFJ052037) y, de 3 de abril de 2008, recurso n.º 3914/2002 (NFJ031920)].

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5 y 94.3.

**PONENTE:***Don Juan Gonzalo Martínez Micó*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintitrés de Enero de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. 5668/2011, promovido por la entidad mercantil JOSEL S.L., que actúa como sucesora y absorbente de Edificio Córcega S.A., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 13 de octubre de 2011, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 745/2010 en materia relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2000 y 2001, por importe de 362.629,70 euros de deuda tributaria.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

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

Con fecha 17 de abril de 2002, se notificó al sujeto pasivo EDIFICIO CORCEGA S.A. por la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cataluña, comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria, con carácter general, en relación con el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido , período comprendido entre enero/2000 y diciembre/2001.

La actividad principal del obligado tributario en los ejercicios comprobados fue la de promoción inmobiliaria estando dada de alta en el epígrafe 833 del IAE.

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el día 7 de julio de 2003 con la incoación al sujeto pasivo de un Acta de Disconformidad nº A02- NUM000 , en la que se regularizaba su situación tributaria por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido. Se acompañaba del preceptivo informe ampliatorio.

Una vez presentadas alegaciones por la entidad, en fecha 23 de septiembre de 2006 se dictó por el Inspector Regional Adjunto acuerdo de liquidación definitivo , confirmando los criterios de la propuesta de liquidación contenida en el acta y desestimando las alegaciones presentadas con anterioridad.

La liquidación practicada tiene el siguiente desglose:

Cuota 342.453,11 euros

Intereses de demora 20.179,59 euros

Deuda a devolver 362.629,70 euros

La liquidación practicada a la entidad se notificó el día 23 de septiembre de 2003.

De las actuaciones de comprobación e investigación de las que se dejó constancia en el acta, informe ampliatorio y acuerdo de liquidación, se extrae, entre otra, la siguiente información relevante:

--La actividad principal realizada por el obligado tributario en los periodos comprobados fue la de promoción inmobiliaria, estando dado de alta en el epígrafe 833 del IAE.

--Se regularizó la situación tributaria del contribuyente por los siguientes conceptos:

A) Cuotas de IVA soportadas por la adquisición del inmueble sito en Barcelona, CALLE000 NUM006 .

En relación a la situación arrendaticia del edificio en el momento de su adquisición el 11/12/2000 se aportó:

--Contrato de arrendamiento de 3/12/1959 de la vivienda NUM009 NUM010 .

--Contrato de arrendamiento de 19/2/1940 de la vivienda NUM010 NUM010 , subrogado el 6/5/1976 a la hija del inicial arrendatario.

--Liquidaciones giradas por el administrador de la finca, correspondientes a los cuatro trimestres naturales del ejercicio 2000, en las que se puede constatar que solamente había dos viviendas arrendadas, estando el resto de los departamentos vacíos, habiendo cesado la actividad de arrendamiento respecto a ellos entre los años 1995 y 1998.

Los vendedores del inmueble repercutieron IVA por el importe global de la venta y el obligado tributario procedió a su deducción. Concretamente, el contribuyente contabilizó con fecha 11/12/2000 las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de dicho inmueble correspondientes a las siguientes facturas:

1. Factura Nº NUM001 de 28 de julio de 2000 con un importe de 45.000.000 de ptas. más el IVA al 16%, 7.200.000 ptas, emitida por DIRECCION000 CB.

2. Factura Nº NUM001 de 11 de diciembre de 2000 con un importe de 11.500.000 ptas. más el IVA al 16%, 1.840.000 ptas, emitida por Santiago , correspondiente al usufructo de una tercera parte del edificio.

3. Factura Nº NUM001 de 11 de diciembre de 2000 con un importe de 288.500.000 ptas. más el IVA al 16%, 46.160.000 ptas, emitida por DIRECCION000 CB.

Al amparo de los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , la enajenación de las partes del edificio no arrendadas se realizó por personas que, en relación con la transmisión de dichos bienes, no tenían la condición de empresario a los efectos del IVA, hecho que les imposibilitaba para repercutir las cuotas de IVA que la entidad se dedujo posteriormente.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, las cuotas de IVA deducidas por el sujeto pasivo que no tenían la consideración de deducibles son las siguientes:

PRECIO COMPRA IVA DEDUCIDO % IVA NO DEDUCIBLE IVA NO DEDUCIBLE  
345.000.000 55.200.000 83,00 % 45.816.000

B) Cuotas de IVA soportadas por la adquisición y demás gastos relativos al inmueble sito en Barcelona, DIRECCION002 NUM002 - NUM003 y NUM004 .

En escritura pública de fecha 10 de octubre de 2000, el obligado tributario y otras sociedades del grupo adquirieron en pro indiviso las fincas descritas en los números 2 a 62 de dicha escritura, situadas todas en el edificio mencionado, en las proporciones que se indican a continuación:

MONT S.A. 1,886%  
EDONU S.A. 3,394%  
EDIFICACIONES Y CONSTRUCCIONES ROCAFORT S.A. 13,200%  
EDIFICACIONES AVENIDA S.A. 5,819%  
EDIFICIO CÓRCEGA S.A. 4,580%  
NERACO S.A. 71,121%

Las fincas adquiridas eran todas locales comerciales y el precio de la compraventa fue de 1.482.500.000 pesetas, habiendo repercutido la vendedora la cuota de IVA al tipo del 16%.

El contribuyente se dedujo en sus declaraciones-liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001 las cuotas de IVA soportadas por la adquisición y otros gastos relacionados con el inmueble.

En fecha 16 de octubre de 2000, las sociedades compradoras suscribieron un documento privado por el que constituían formalmente una comunidad de bienes, denominada DIRECCION001 CB, para la conservación, mantenimiento y explotación en régimen de alquiler de la finca sita en C/ DIRECCION002 NUM002 - NUM003 y NUM004 .

A la vista de los hechos expuestos se consideró improcedente por la Inspección la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la obligada tributaria por la adquisición y otros gastos relativos a dicho inmueble, puesto que fue adquirido y explotado en pro indiviso y, por tanto, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido existe una comunidad de bienes que es el sujeto pasivo y que es quien debe repercutir el IVA en las operaciones sujetas y no exentas que realice y quien tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la realización de su actividad empresarial. Todo ello de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 392 del Código Civil , 33 de la Ley 230/1963 General Tributaria y 84 de la Ley 37/1992 del IVA y la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos.

### **Segundo.**

Con fecha 8 de octubre de 2003, la entidad EDIFICIOS CORCEGA S.A. interpuso reclamación económico administrativa nº NUM005 en primera instancia, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad nº A02- NUM000 .

Con fecha 14 de septiembre de 2004, se puso de manifiesto el expediente y se procedió a la apertura del trámite de las alegaciones, las cuales fueron presentadas el 22 de septiembre de 2005.

El Tribunal Regional en resolución de 18 de septiembre de 2008 acordó estimar en parte la reclamación:

--Confirmando la liquidación practicada por el concepto y períodos IVA 2000-2001.

--Retrotraer las actuaciones al momento previo al inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos a favor de la recurrente por las cuotas controvertidas, en los términos y con las limitaciones expuestas en el último Fundamento de Derecho.

Dicha resolución fue notificada a la entidad el día 29 de septiembre de 2008.

### **Tercero.**

Con fecha 24 de octubre de 2008, la entidad EDIFICIOS CORCEGA S.A. interpuso ante el Tribunal Económico Administrativo Central, recurso de alzada contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional.

En resolución de 2 de noviembre de 2010 el TEAC acordó desestimar el recurso y confirmar la resolución impugnada.

### **Cuarto.**

La resolución de 2 de noviembre de 2010 del TEAC fue objeto de impugnación ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, siendo turnado el recurso a la Sección Sexta y resuelto en

sentencia de 13 de octubre de 2011 cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por JOSEL S.L. contra Resolución dictada por el Tribunal Económico- administrativo Central el día 2 de noviembre de 2010 descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual confirmamos por ser conforme a derecho. Sin efectuar condena al pago de las costas".

#### **Quinto.**

Contra la citada sentencia la representación procesal de la entidad mercantil JOSEL S.L., que actuaba como sucesora y absorbente de Edificio Córcega S.A., preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala y admitido por providencia de 2 de marzo de 2012. Y formalizado por la Administración General del Estado, y en su representación por el Abogado del Estado, su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 22 de enero de 2014 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Se impugna, mediante este recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil JOSE S.L., la sentencia de 13 de octubre de 2011 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso núm. 745/2010 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido promovido por la misma sociedad hoy recurrente en casación contra la resolución de 2 de noviembre de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Central (R.G. 7985/08), desestimatoria del recurso de alzada interpuesto por Edificio Córcega S.A. contra la resolución de la reclamación nº NUM005 dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña e interpuesta contra la liquidación definitiva de fecha 23 de septiembre de 2006 (derivada del Acta de disconformidad nº A02- NUM000 , incoada el 7 de julio de 2003) dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña.

#### **Segundo.**

Los motivos de casación que se formulan son los siguientes:

1º) El motivo primero se formula, en relación con la primera cuestión controvertida --adquisición del inmueble sito en CALLE000 NUM006 de Barcelona-- al amparo del artículo 88.1.d) LJCA : Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción de los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA ).

2º) El motivo segundo se formula, al igual que los motivos siguientes, en relación con la segunda cuestión controvertida - adquisición del inmueble sito en c/ DIRECCION002 NUM002 - NUM003 y NUM004 de Barcelona-- al amparo del artículo 88.1.c) LJCA : Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia. Incongruencia por error y por contradicción interna de la sentencia. Infracción de los artículos 24.1 de la Constitución y 218.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil .

3º) El motivo tercero de casación se formula al amparo del artículo 88.1.c) LJCA : Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia. Incongruencia omisiva. Infracción de los artículos 24.1 de la Constitución y 218.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil .

4º) El cuarto motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) LJCA : Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008 (rec. cas. nº 3914/2002 ).

5º) El quinto motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) LJCA : Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción, por aplicación indebida, del artículo 84.Tres de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA ), en relación con el artículo 33 de la LGT 230/1963.

6º) El sexto motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) LJCA : Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción, por inaplicación, del artículo 97. Cuatro LIVA .

7º) El séptimo motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) LJCA : Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción de la regulación civil del condominio, artículos 392 y 399 del Código civil .

8º) El octavo y último motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) LJCA : Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción de los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad así como a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, artículo 17.2 de la Sexta Directiva y sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Luxemburgo) de 15 de enero de 1998, Rompelman ; de 18 de diciembre de 1997; C-47/1996 ; de 29 de abril de 2004, Faxworld ; y de 21 de abril de 2005 , C-25-03.

### **Tercero.**

Entrando en el examen del primer motivo de casación, la cuestión controvertida se refiere al carácter deducible o no de las cuotas soportadas en la adquisición del inmueble sito en Barcelona, en CALLE000 núm. NUM006 , propiedad de Marcelino , Pascual y Santiago (titulares de la plena propiedad de dos tercios del edificio y de la nuda propiedad del tercio restante) y Santiago (titular del usufructo de un tercio del inmueble).

El análisis ha de partir del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , que delimita el hecho imponible del Impuesto.

De acuerdo con lo establecido en el apartado uno del indicado precepto, estarán sujetas al citado tributo 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.

El apartado dos b) de este mismo artículo entiende realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes y derechos comprendidos en el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de dicha actividad.

De lo expuesto resulta que no todas las transmisiones de bienes están sujetas a IVA sino sólo aquellas que se realizan por empresarios o profesionales, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, respecto de bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional.

En la medida en que parte del edificio estaba arrendada y otra no estaba arrendada, en relación con esta última la enajenación se realizó por personas que no tenían la condición de empresarios a efectos del IVA, hecho que les imposibilitaba para repercutir las cuotas de IVA que la entidad adquirente se dedujo posteriormente.

Por su parte, el artículo 5º de la Ley del Impuesto considera empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, definidas por el mismo artículo como las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de la producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; y a 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, a los arrendadores de bienes.

En el caso concreto planteado resulta que los titulares del inmueble en cuestión solo dedicaban al arrendamiento parte del mismo por lo que únicamente los elementos de los mismos que estaban dedicados al arrendamiento formaban parte de su patrimonio empresarial, en cuanto afectos a la actividad empresarial de arrendamiento. El resto no ha quedado acreditado que estuviesen dedicados a dicha actividad empresarial ni a ninguna otra, lo que conlleva que su enajenación lo sea a título particular y no en desarrollo de su actividad empresarial o profesional como exige el artículo 4 de la Ley del IVA . Así las cosas, resulta evidente que la venta de esa parte del inmueble no está sujeta al Impuesto.

El artículo 5.Uno.c) de la LIVA otorga la condición de empresarios o profesionales a los arrendadores que efectivamente realicen la actividad de arrendamiento y solamente respecto a los bienes objeto de dicho arrendamiento. Es decir, la normativa "objetiviza" la condición de sujeto pasivo de tal manera que el arrendador pierde la condición de sujeto pasivo cuando cese en la actividad de alquiler salvo que realice otra actividad empresarial o profesional. Finalizada la actividad de arrendamiento, desaparece su condición de empresario a los efectos del IVA.

Queda claro que el criterio defendido por la interesada, sujeción al IVA de la totalidad de las transmisiones de los inmuebles controvertidos, solo sería procedente "suponiendo que los mismos se encontraran totalmente afectos a la actividad empresarial de arrendamiento", circunstancia que no ha resultado probada en el presente caso. Por el contrario, lo que sí resulta probado es que varias partes del edificio, susceptibles de utilización independiente, no estaban arrendadas. Concretamente, en el expediente remitido por la Inspección constan las

manifestaciones efectuadas por Pascual , en diligencia extendida el 18 de febrero de 2003 en contestación al requerimiento de información formulado por el actuario, relativas a que:

"--El inmueble transmitido situado en Barcelona, c/ CALLE000 , NUM006 , se componía de NUM007 , planta baja, en la que había dos locales y un almacén, un NUM008 en el que estaban los altillos de los locales y la vivienda del portero y cuatro pisos con dos viviendas cada uno, idénticas en cuanto a metros cuadrados y distribución.

--En relación a la situación arrendaticia de este edificio en el momento de su transmisión el 11/12/2000, se aportó: a) contrato de arrendamiento de 3/12/1959 de la vivienda NUM009 NUM010 a D. Domingo ; b) el contrato de arrendamiento 19/02/1940 de la vivienda NUM010 NUM010 a D. Genaro , subrogado el 6 de mayo de 1976 a su hija. Aportó las liquidaciones giradas por el Administrador de la finca, correspondientes a los cuatro trimestres naturales del ejercicio 2000, donde se puede constatar que solamente había dos fincas arrendadas, la del NUM009 NUM009 y la del NUM010 NUM010 ; las demás fincas, entlo., tienda 1ª, tienda 2ª, almacén, Pral. 1ª, pral. 2ª, 1º, 1ª, 2º 1ª, 3º 2ª y 3º 2ª estaban vacíos, ya que tal como manifestó el Sr. Pascual , tenían la voluntad de ir rescindiendo los contratos con el fin de vender dicha finca" ; o sea, que un 83% del total de la finca no estaba arrendada ni afecta a una actividad empresarial o profesional, lo que supone que estaban arrendadas dos partes de doce, lo que significa un 17% del inmueble.

La razón por la que se mantienen las dos viviendas arrendadas es, sin duda, por imperativo legal, pues al tratarse de contratos de arrendamiento de fecha anterior a 9 de mayo de 1985 su vigencia se mantiene en la fecha de la escritura pública de compraventa por aplicación de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre , de Arrendamientos Urbanos.

Según la documentación aportada, las dos viviendas arrendadas generaban unos ingresos conjuntos mensuales inferiores a 30.000 pesetas, siendo los gastos a abonar superiores a las cantidades percibidas; así, a título de ejemplo, el pago trimestral del IBI del inmueble suponía 151.671 pesetas. En cuanto al resto de los componentes del inmueble estaban vacíos: uno de los locales desde 1995 y el resto de los inquilinos dejó la vivienda, por mandamiento judicial o por indemnización de la propiedad, durante los ejercicios 1996, 1997 y 1998.

La posición del Tribunal de instancia es clara: La mera tenencia de bienes no implica la explotación de los mismos para obtener ingresos continuados en el tiempo. El hecho de que en el pasado estuvieran arrendados no puede implicar, como pretende la actora, que deba presumirse la afectación de las viviendas, locales, almacén y entresuelo no alquilados a la actividad empresarial.

Frente al criterio de que aquellas edificaciones que en el momento de su transmisión no estaban arrendadas no forman parte del patrimonio empresarial se alza la entidad recurrente alegando que la afectación de unos locales y viviendas a la actividad empresarial consistente en el arrendamiento no deja de serlo por no estar arrendados tales locales y viviendas en el momento de su venta.

Por consiguiente --sigue diciendo el recurrente--, no admitir la deducibilidad de la totalidad del IVA soportado por la antecesora de la entidad recurrente, EDIFICIO CÓRCEGA S.A., en la adquisición del edificio de CALLE000 NUM006 , correctamente repercutido por terceros sujetos pasivos del IVA, al tratarse de la venta de elementos de su patrimonio empresarial, choca frontalmente tanto con la realidad de los hechos como con la correcta interpretación de la norma.

En definitiva --concluye--, es el destino, la afectación, lo que ha de resultar decisivo para la sujeción al IVA y no el efectivo arrendamiento en el exacto momento de la venta, y tal afectación a la actividad empresarial de la vendedora resulta tanto de lo manifestado por la vendedora en el momento del otorgamiento de la escritura de compraventa, como de que los elementos del inmueble "desocupados" estuvieron arrendados con anterioridad, cesando los arrendamientos por mandamiento judicial o indemnización.

La argumentación de la recurrente no nos resulta convincente, ya dijimos que en la medida en que la mayor parte del edificio no estaba arrendado, la enajenación se realizó por personas que no tenían la condición de empresarios a efectos del IVA, hecho que les imposibilitaba para repercutir las cuotas de IVA que la entidad recurrente se dedujo; lo que los vendedores manifestaron en el momento del otorgamiento de la escritura de venta de tener la condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA no puede cambiar la realidad de las cosas.

En conclusión , en el presente caso la entrega de las partes del inmueble, susceptibles de utilización independiente, que no estaban arrendadas ni afectas a ninguna otra actividad empresarial en el momento de la transmisión, con independencia de que lo estuvieran en el pasado, no estaba sujeta al IVA, derivándose de ello que en la adquisición del edificio sito en c/ CALLE000 NUM006 no correspondía repercutir IVA por la transmisión de aquellas viviendas no arrendadas y que era improcedente la deducibilidad de las cuotas controvertidas de IVA al no haber sido soportadas conforme a Derecho; todo ello en virtud del artículo 94.3 de la Ley del IVA , que dispone que en ningún caso procederá la deducción de cuotas de IVA en cuantía superior a la que legalmente corresponda.

Podría llegar a admitirse, como sugiere la Abogacía del Estado, que la sujeción al IVA también debería darse respecto del resto de los pisos o locales, siempre que existiera alguna prueba, por ejemplo mediante

documentos de encargo a una empresa de intermediación en el mercado del arriendo, de que esos pisos o locales están destinados al arriendo, aún cuando el arriendo no se hubiera conseguido. Pero en el caso de autos, aparte de esa invocación que se ha hecho a que en un pasado, más o menos remoto, esos pisos estuvieron arrendados, lo cierto es que se reconoce que en los años anteriores esos pisos han estado vacíos, sin acreditar ninguna pretensión de alquiler, aunque fuera fallida.

No hay tampoco aquí elementos objetivos que confirmen la intención supuesta del adquirente de destinar los pisos y locales adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial, aunque en ese momento no se esté ejerciendo efectivamente la misma. Los Tribunales han venido exigiendo insistentemente una acreditación suficiente mediante elementos objetivos de la intención del adquirente de destinar los bienes adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Por todo ello, el motivo de casación debe ser desestimado.

#### **Cuarto.**

El resto de los motivos de casación invocados por la recurrente, referidos todos ellos a la transmisión del inmueble sito en la c/ DIRECCION002 núms. NUM002 , NUM003 y NUM004 , de Barcelona se plantean en términos idénticos a los que se formularon por la misma entidad mercantil recurrente en el recurso de casación núm. 5699/2011, resuelto recientemente, por sentencia de 22 de enero de 2014 de esta misma Sala y Sección. Ello nos obliga a que la decisión adoptada en la sentencia citada sea ahora reiterada en mérito al principio de unidad de doctrina, máxime cuando el problema litigioso que decidió se planteó en términos sustancialmente idénticos a los que configuraron el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4498/2012 interpuesto también por la misma entidad JOSEL S.L. y resuelto por sentencia de esta Sala y Sección de 18 de septiembre de 2013 .

El citado recurso núm. 4498/2012 se sustentó en el enriquecimiento injusto que suponía para la Administración el acta levantada sin acordar simultáneamente la devolución de la cantidad indebidamente repercutida.

Ahora, como en los casos resueltos por las sentencias de 22 de enero de 2014 y 18 de setiembre de 2013 , la Administración tributaria no consideró fiscalmente deducibles las cuotas de IVA soportadas en la adquisición del edificio situado en la DIRECCION002 , números NUM002 , NUM003 y NUM004 , de Barcelona porque el sujeto pasivo --que es la entidad recurrente-- era propietaria en pro-indiviso en la proporción de cuota que se indicaba en la escritura pública de fecha 10 de octubre de 2000.

Se consideró por la Administración --y la sentencia de instancia confirmó la tesis mantenida-- que quien en realidad tenía el derecho a realizar la deducción de las cuotas del IVA soportado en la compra de los bienes en proindiviso era la comunidad de bienes constituida por todos los copropietarios y no cada uno de los condueños individualmente considerados.

La parte actora, en cambio, sostuvo, tanto en vía de inspección como ante los Tribunales económico-administrativos y en sede jurisdiccional, que había soportado el IVA devengado y por lo tanto tenía derecho a deducirlo o a que le fuera devuelto, considerando intrascendente quien fuera el sujeto pasivo por la inexistencia de perjuicio para la Hacienda Pública.

En la sentencia de principal referencia --la de 18 de septiembre de 2013 -- afirmamos que lo que se discutía no era quién es el obligado a soportar la repercusión del IVA liquidado como consecuencia de la adquisición del inmueble.

Allí se insistió en que la determinación de quien es el obligado a soportar la repercusión (si la comunidad de bienes en tesis de la Administración y de la sentencia o, alternativamente, el copropietario adquirente en la tesis de la recurrente) no era el problema planteado en sede casacional pues "la solución de esta cuestión no admite pronunciamientos apodícticos sino que ha de ser solucionada a la vista de las circunstancias fácticas en cada caso concurrentes --fechas de adquisición, elemento de las facturas emitidas, dinámica económica acaecida y constitución formal de la comunidad, entre otros extremos que pueden ser relevantes--, pues aunque el Código Civil parte de una concepción de la comunidad como "situación de hecho" que se produce cuando tienen lugar las previsiones establecidas en el artículo 392 y siguientes del Código Civil , no es éste el criterio seguido por la normativa especial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta Sala insistió entonces en que no se trataba de determinar el obligado a soportar la repercusión. El problema debatido era el de resolver si, en un supuesto como el que decidimos aún aceptando que el obligado a soportar la repercusión es la comunidad de bienes y no el copropietario, es contraria a Derecho un acta como la impugnada por no ir continuada por un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue sufrida, extremo sobre cuya realidad no existe cuestión.

Para la solución del problema de fondo debatido tomamos como criterio la solución de fondo adoptada por nuestra sentencia de 3 de abril de 2008 (cas. núm. 3914/2002 ) dictada a propósito de un supuesto con efectos análogos al aquí debatido:

"... es patente - -decía-- que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

.../...

Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores".

En el caso que nos ocupa el efecto es negar la deducción practicada por la repercusión indebidamente efectuada, por lo que es clara la similitud entre los supuestos contrastados.

#### **Quinto.**

Lo razonado comporta la necesidad de estimar parcialmente el recurso de casación, sin que sea procedente, por tanto, la imposición de las costas causadas en ambas instancias.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

#### **FALLAMOS**

**1º.** Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso de casación formulado por la entidad JOSEL S.L.

**2º.** Anulamos parcialmente la sentencia de 13 de octubre de 2011 dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional.

**3º.** Que desestimamos el recurso en lo que se refiere a que solo están sujetas al IVA las transmisiones de bienes que realizan los empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o comercial en relación con los bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional.

**4º.** Que estimamos el recurso en cuanto que la sentencia de instancia, al aprobar la regularización practicada, debió acordar que la recurrente, en la medida en que había soportado las cuotas de IVA repercutidas, tenía derecho a deducirlas o a que le fueran devueltas dada la improcedencia de la deducción, anulando, en este punto, el acuerdo del Tribunal Económico- Administrativo Central que confirmó la liquidación practicada.

**5º.** No hacemos expresa imposición de las costas causadas en la instancia ni en casación

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

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.