

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053807

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 30 de enero de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 590/2009

SUMARIO:

Recurso de casación ordinario. Motivos. Corresponda a quien promueve el recurso la exposición de una crítica razonada y pormenorizada de la fundamentación de la sentencia que pretende recurrir, para poner de manifiesto los errores jurídicos que le imputa. En este caso únicamente se viene a reiterar los fundamentos de derecho de la demanda presentada en la instancia, por lo que procede la inamisión del motivo en cuestión.

Procedimiento contencioso-administrativo. Sentencias. Congruencia. La cuestión de las consecuencias derivadas de que el acta de la Inspección fuera extendida sin tener en cuenta las alegaciones presentadas por la entidad, no tiene mención en la sentencia. Pero, toda vez que el escrito de alegaciones fue presentado fuera de plazo, la falta de resolución de las mismas es imputable a su negligencia. No cabe apreciar indefensión, lo que descarta la nulidad pretendida. También se aprecia incongruencia omisiva en relación a la cuestión de la validez de reducción del periodo de liquidación de intereses de demora, como consecuencia de dilaciones imputables al sujeto pasivo. La Ley vincula el devengo de los intereses de demora a la existencia de un retraso en la devolución imputable a la Administración -art. 115 Tres Ley 37/1992 (Ley IVA)-. De lo que se infiere que han de ser deducidos del cálculo de los intereses de demora los días de retraso en la devolución imputables al sujeto pasivo. Se evidencia, además, la relevancia de la documentación requerida para la realización de las tareas de comprobación e inspección incoadas, resultando por tanto imputables a la entidad los días de retraso en la realización de la devolución. Todo lo anterior conlleva la desestimación de las alegaciones en cuanto al cálculo de los intereses de demora. **Contenido.** La sentencia padece de una falta de coherencia interna que impide conocer las razones de la solución alcanzada en relación con la cuestión de la inclusión, en el valor de adquisición, del valor del suelo de la edificación afectada, como consecuencia del error que supone la transcripción del art. 20.Uno.22 Ley 37/1992 (Ley IVA), en una versión posterior a la que resultaba aplicable *ratione temporis*.

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de edificaciones. Rehabilitación de edificaciones. Requisito cuantitativo. El legislador, con la modificación del art 20. Uno 22 Ley 37/1992 (Ley IVA), por Real Decreto-Ley 2/2008 (De Medidas de impulso a la actividad económica) no tenía intención de concretar el concepto antes regulado sino de modificarlo, ampliando con la exclusión del valor del suelo el ámbito del concepto de rehabilitación y, por ende, los casos no exentos del Impuesto, articulando además un régimen transitorio para su aplicación. De ello se desprende que antes de la entrada en vigor de la precitada modificación de dicho precepto, es decir, hasta el 21 de abril de 2008 inclusive, *el valor de adquisición de la edificación al objeto de establecer la base para determinar el cumplimiento del requisito cuantitativo para conceptuar las obras como de rehabilitación a los efectos del Impuesto, debía incluir el correspondiente valor del suelo*, y no así a partir del 22 de abril de 2008. En consecuencia, dado que este caso corresponde al primer ámbito temporal y redacción del precepto indicado, no puede acogerse la interpretación dada al mismo por la entidad (según la cual para la determinación del valor de adquisición de la edificación ha de excluirse el valor del suelo a los efectos de aclarar si el coste de las obras a realizar sobre el edificio superan el 25 por ciento del mismo), por ser disconforme con el espíritu y finalidad del mismo. [Vid., SAN, de 26 de noviembre de 2008, recurso nº 318/2007 (NFJ032072), que se impugna en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 67.1, 88.1.c) y d), 92.1, 93.2.d), 95.1, 95.2 c) y d).

Constitución Española, arts. 24.1.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 49.2 f).

Ley 1/1998 (LDGC), art. 22.

Código Civil, art. 1.6.

Real Decreto-Ley 2/2008 (De Medidas de impulso a la actividad económica).

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20 Dos, 20 Uno.22, 93 Uno, y 115 Tres.

Código Civil, art. 3.1.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.2.
Ley 58/2003 (LGT), art. 219.

PONENTE:

Don Rafael Fernández Montalvo.
Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
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 treinta de Enero de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. al margen anotados, el presente recurso de casación núm. 590/2009, promovido por la mercantil MOLA 15, S.L. , representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Asunción Sánchez González, contra la Sentencia de 26 de noviembre de 2008, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 318/2007, instado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de junio de 2007, que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de liquidación de 22 de diciembre de 2005, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2003, que minoró la devolución solicitada por la entidad aquí recurrente.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO , representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 24 de junio de 2003 se otorga escritura de compraventa en la que diversas personas físicas transmiten a la mercantil Mola 15, S.L. una finca sita en la calle Príncipe de Vergara, 15 de Madrid, por un total de 18.030.363,13 euros. En dicha escritura se recoge la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), manifestando la adquirente que es sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del mismo, por lo que MOLA 15 soporta una cuota de IVA de 2.884.858,10 euros.

En la declaración-liquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2003, Mola 15, S.L. presentó una solicitud de devolución de 3.180.545,24 euros.

El 28 de abril de 2004, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inicia actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA del ejercicio 2003, que concluyen con la incoación a la mercantil del Acta de disconformidad A02 núm. 71065724, de 29 de septiembre de 2005, de la que resultaba una deuda a devolver de 221.139,81 euros.

En la citada Acta se recogía, en lo que aquí interesa, lo siguiente: a) que «[n]o se considera deducible la cuota soportada en el segundo trimestre por la adquisición del inmueble sito en la C/ Príncipe de Vergara 15 por importe de 2.884.858,10 euros, por entender la Inspección que no se cumplen los requisitos necesarios para la renuncia a la exención realizada por la parte transmitente del inmueble: el obligado tributario no tiene derecho a la deducción del 100% del IVA soportado porque, al no tener la consideración de "rehabilitación" -en los términos del artículo 20 de la Ley del IVA - las obras acometidas por MOLA 15 S.L., su actividad no generará derecho a deducir por consistir en efectuar segundas y posteriores entregas de viviendas» ; b) tampoco «se admite la deducibilidad de la cuota soportada en la factura recibida en el segundo trimestre de la sociedad DECON ARROA S.A. por importe de 86.545,74 euros, al no estar debidamente acreditada la realidad de la operación» ; y c) que la Inspección no « aprecia culpabilidad ni siquiera a título de negligencia, no siendo la conducta constitutiva de infracción tributaria grave ».

Tras el preceptivo Informe ampliatorio, y las alegaciones de la obligada tributaria, el 22 de diciembre de 2005, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria dictó Acuerdo de liquidación confirmando sustancialmente la propuesta recogida en la Acta, si bien modificaba la fecha final de devengo de los intereses de demora a favor del obligado tributario, con lo que el importe a devolver ascendía a 209.141,40 euros, sin liquidarse intereses de demora a favor del contribuyente.

Segundo.

Disconforme con el anterior acto administrativo de liquidación, la sociedad interpuso, por escrito presentado el 11 de mayo de 2006, reclamación económico-administrativa (R.G. 1663-06; R.S. 82-07), que fue desestimada por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de junio de 2007, en síntesis, sobre la base de los razonamientos que seguidamente se exponen.

En primer lugar, respecto de si la operación está o no exenta del IVA porque las obras tengan la consideración de obras de rehabilitación, el TEAC señala que «[e]s criterio reiteradamente sostenido por este Tribunal Central que sólo las obras que afecten a la estructura del edificio, fachadas y tejados pueden considerarse como obras de rehabilitación, incluyéndose en el concepto de "otras análogas" al que se refiere el mismo artículo a las destinadas a la consolidación y saneamiento de los cimientos de la edificación, o los drenajes efectuados para preservar los muros de humedades, pero que en ningún caso comprende, las de albañilería y demoliciones de tabiques, cambio de soleras y alicatados, fontanería electricidad, carpintería, pintura, instalaciones de servicios y redes generales etc.

Cuando existe un contrato único de ejecución de obras o un proyecto general de la obra, la calificación como "obras de rehabilitación" debe hacerse para el conjunto de la obra, atendiendo a que la prestación principal, definida normalmente así por su coste relativo, tenga por objeto la consolidación y tratamiento de la estructura, fachadas, cubiertas u otras análogas; así, en caso de que las obras afecten a alguno de los elementos sustanciales referidos en el artículo 20.Uno.22º de la ley 37/92, debe tomarse en consideración el coste conjunto de las actuaciones llevadas a cabo.

Pero, incluso en estos términos, es exigible que la prestación principal se refiera a obras de rehabilitación en los términos en que las define la Ley del impuesto» (FD Tercero).

Seguidamente, sobre la calificación de las obras realizadas en el edificio como obras de rehabilitación, concluye que « a falta de otros elementos de prueba que debió aportar el interesado, distintos del presupuesto de la obra que figura en el expediente y que está dividido en Capítulos, de su sola lectura se deduce que las obras realizadas merecen principalmente la calificación de obras de reforma interior y no de obras de rehabilitación, en el sentido que les da la ley del impuesto», concretamente, el citado art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). En particular, en relación con el precio de adquisición de referencia para la comprobación de la proporción exigida en ese precepto, el Tribunal afirma que «[e]l valor sobre el que debe calcularse dicho 25% es el precio de adquisición, que debe entenderse como el valor real total de la edificación con el terreno sobre el que está construida, tal y como ha establecido la Dirección General de Tributos, por lo que el precio de adquisición será de 18.030.363,13 euros» (FD Tercero).

Rechaza también el informe técnico presentado por la reclamante en vía administrativa señalando que «[l]a cuestión planteada versa sobre la comprobación de valores efectuada por la Administración, y para combatirla el interesado presentó, junto al escrito de recurso, una valoración realizada por un técnico por él designado en la que se declara que el coste de las obras de rehabilitación es el 85% del total presupuesto de las obras realizadas en el edificio. Ahora bien el procedimiento de tasación pericial contradictoria es un procedimiento reglado, que ha de solicitarse en tiempo y que se ajusta a unos trámites que no pueden sustituirse a voluntad del contribuyente, por un dictamen de técnico del particular sin más, que no tiene, fuera del procedimiento reglamentariamente establecido y que no ha sido seguido en el presente caso, más valor que el de una mera opinión no vinculante para la Administración actuante, por lo que debe confirmarse la valoración realizada por la Administración así como la liquidación que de ella se deriva» (FD Tercero).

Y, por último, en cuanto al destino previsible del bien inmueble adquirido, a los efectos de la renuncia a la exención cuya validez pretendió la reclamante, el TEAC indicó que «[e]n el presente caso, la Inspección considera que el destino previsible del inmueble adquirido será la venta (segunda transmisión) o el arrendamiento para uso de vivienda de las viviendas y garajes construidos, operaciones ambas exentas del IVA. En la medida en que se van a destinar previsiblemente a la realización de operaciones que no generan derecho a deducción, no se podrán deducir las cuotas de IVA soportadas en su adquisición, lo que constituye un incumplimiento de uno de los requisitos para renunciar de forma válida a la exención del artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992.

De todo lo expuesto deriva que la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios debe practicarse atendiendo a su destino previsible, debiendo realizarse previsiones razonables basadas en criterios lógicos y prudentes a la hora de practicar las correspondientes deducciones. Ello lleva a la ineludible conclusión de que MOLA 15 debió previamente justificar, mediante argumentación fáctica o prueba de dicha

circunstancia, que el destino de los inmuebles adquiridos por los que no se admite la deducción no iba a ser el de vivienda o arrendamiento para uso de vivienda, que desde el punto de vista lógico es el previsible fin al que van destinados.

La entidad no actuó así, pues practicó la deducción de las cuotas de IVA sin fundamentar que los bienes se destinarían a segundas entregas sujetas al IVA por renuncia de la exención, o a arrendamientos que no fueran de vivienda, por lo que la única vía para practicar la deducción es atender al destino previsible de los bienes (operaciones exentas). Siendo esto así, la entidad incumple de forma irremediable uno de los requisitos para renunciar a la exención del IVA, lo que determina que la operación de compraventa del inmueble sito en la C/ Príncipe de Vergara, 15 esté exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estando la operación exenta, MOLA 1.5 no debió haber soportado cuota de IVA alguna por dicha adquisición, por lo que se considera no deducible la cantidad de 2.884.858,10 euros » (FD Cuarto).

Y sobre la cuestión de la deducibilidad de la cuota soportada de IVA de la factura emitida por DECON ARROA, S.A., el TEAC confirma el criterio de la Inspección, a la vista de los hechos acreditados en el expediente administrativo, «considera[ndo] correcta la actuación inspectora en este extremo, sin que por MOLA 15 se haya aportado ningún elemento de prueba que desvirtúe es[as] afirmaciones» (FD Octavo).

Tercero.

Frente a la anterior Resolución del TEAC, la representación procesal de la recurrente promovió recurso contencioso-administrativo núm. 318/2007, formulando la demanda mediante escrito presentado el 5 de diciembre de 2007, en el que, en extracto, alegaba los siguientes motivos de impugnación:

(a) La nulidad de la liquidación de IVA por defectos esenciales del procedimiento de inspección, por incumplimiento del art. 49.2.f del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), y del art. 22 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regula los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, «con la consecuencia inmediata de la anulación de la liquidación practicada con base en» la Acta de la inspección (págs. 2-3 del escrito de demanda), ya que en ella no se tuvieron en cuenta sus alegaciones presentadas el 23 de septiembre de 2005.

(b) La deducibilidad de la cuota del IVA soportada por al adquisición del inmueble por varios motivos: i) porque «las conjeturas de la Administración tributaria y del Tribunal Central sobre el destino final del inmueble rehabilitado no pueden basar el rechazo a la deducibilidad del IVA soportado en su adquisición, sino que será el verdadero destino que tenga dicho inmueble el que determine la deducibilidad de dicho IVA», tal como prevé la normativa del IVA (pág. 4); ii) porque, en relación con el cumplimiento de los requisitos cuantitativos para que las obras realizadas sobre el inmueble adquirido pudieran tener la consideración de obras de rehabilitación a efectos del IVA, el art. 20.Uno.22 de la LIVA, «habla de precio de adquisición de la edificación, a secas, (y donde la ley no distingue no debemos hacerlo nosotros), por lo que debe excluirse de las mismas el valor del suelo» (pág. 5); iii) en cuanto al requisito cualitativo, es decir, que las obras vayan principalmente destinadas a la rehabilitación, porque el criterio que sigue la Inspección y que deviene de los Informes de Arquitectos de la Administración no es correcto, pues «[u]na sentencia de 12/11/2001 de esa Sección 6 de la Sala de lo contencioso (recurso nº 06/371 / 1999) ya establece el criterio de que la enumeración que realiza la normativa del IVA sobre el tipo de obras que definen las obras de rehabilitación no se agota en el tratamiento de fachadas, estructuras y cubiertas, sino también, con base en el RD 2190/1995, "c) la adecuación funcional, entendiéndolo como tal la realización de las obras que proporcionen al edificio condiciones suficientes respecto de acceso, estanqueidad frente a la lluvia y humedad, aislamiento térmico, redes generales de agua, gas, electricidad, telefonía, saneamiento, servicios generales y seguridad frente accidentes y siniestros, con especial referencia a los ascensores" (pág. 5); iv) en cuanto a la naturaleza de la obra de promoción, porque, en contra de lo afirmado por el TEAC, «en base a la documentación urbanística aportada, resulta incuestionable que la obra es de rehabilitación y obra nueva, y siendo así», «también se cumple el requisito de porcentaje mínimo del 25% del precio de adquisición, atendiendo al coste total de la obra según el Presupuesto del Proyecto de Ejecución Material» (pág. 7), denunciando «la absoluta falta de motivación del informe del técnico de Hacienda» (pág. 8), y la falta de notificación a la parte del derecho de iniciar un procedimiento de tasación pericial contradictoria para desvirtuar el anterior informe, «por lo que es[e] argumento no puede oponerse a la toma en consideración del informe aportado por [su] representada» (pág. 9).

(c) La deducibilidad de la cuota por repercusión de la entidad DECON ARROA, S.A., por «cumpl[ir] todos y cada uno de los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto para su deducibilidad, sin que la Inspección haya desvirtuado la presunción de veracidad de la declaración presentada, ni haya iniciado procedimiento alguno relativo a la presunta falsedad de la factura emitida por» dicha mercantil (págs. 9-10).

(d) En relación con los intereses de demora, puesto que en «las normas en las que se basan para fundar la liquidación de intereses, no se establece expresamente que deba descontarse periodo alguno por dilaciones imputables al contribuyente», «deben reconocerse intereses desde el transcurso de los seis meses siguientes a la solicitud hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución solicitada», rechazando que «frente a lo

manifestado por la Inspección- «se haya producido ninguna dilación imputable a [su] representada por el período 11/05/04 a 20/05/04, puesto que de la documentación solicitada para aportar el 11/05/04, únicamente se retrasó hasta el 20/05/04 algunos documentos que en nada interrumpían las actuaciones, pues con lo aportado la inspección podía haber continuado sus actuaciones, como lo prueba el hecho que entre 11/05/2004 y 15/06/2004 la única actuación fue recibir, el 20/05/04, la documentación que faltaba. De este modo, la dilación sólo sería de 41 días» (pág. 10).

La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 26 de noviembre de 2008, dictó Sentencia desestimatoria del recurso.

La Sala de instancia, con transcripción de los arts. 20.Uno.22 y 20.Dos.2 de la LIVA y art. 8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), señala que «[c]omo expuso la Administración en su momento, para que las obras se consideren de rehabilitación debe cumplirse un doble requisito: cuantitativo y cualitativo.

El primero consiste en que el importe de las obras debe exceder del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor previo de la edificación, incluido el terreno y a tales efectos se tendrá en cuenta:

- a) El coste global de las operaciones de rehabilitación, que incluye el coste de los bienes y servicios utilizados para llevarla a cabo materialmente, incluido el pago de los servicios de dirección técnica de la obra.
- b) El precio de adquisición de las edificaciones realmente pagado.
- c) El precio que se acordaría para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes independientes, incluido el valor del terreno.

El segundo requisito hace referencia al hecho de que las obras deben comprender al menos la consolidación o tratamiento de alguno de los elementos estructurales de la edificación, es decir, estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos.

Del examen del expediente administrativo resulta que mientras la Administración ha practicado prueba acreditativa de su tesis la actora no ha practicado prueba que acredite lo que sostiene» (FD Tercero).

Y, al respecto, la Sentencia concluye que:

« 1º no se cumple el requisito cuantitativo, porque el importe de las obras no excede del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor previo de la edificación, incluido el terreno. El precio pagado por el edificio fue de 18.030.363,13 euros, y según los informes que obran en el expediente, el importe de la rehabilitación, más la ejecución material, más el beneficio industrial no suman en ningún caso el equivalente al 25% de dicho importe. Según el arquitecto de Hacienda el importe del presupuesto de ejecución material más el 13% de gastos y el 6% de beneficio industrial de la constructora no supone sino un total equivalente al 14,57% del precio de adquisición. La actora no ha practicado prueba alguna para acreditar su tesis de que si se alcanza el porcentaje legal del 25%,

2º no se cumple el requisito cualitativo porque las obras no han consistido en la consolidación o tratamiento de los elementos estructurales de la edificación, es decir, estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos. Al igual que respecto del requisito anterior, la Administración ha practicado prueba que sostiene sus tesis, mientras la hoy actora no ha aportado elementos probatorios con entidad para desvirtuar los que avalan la conclusión alcanzada por la Administración tributaria» (FD Tercero).

En relación a la deducibilidad de la cuota de IVA de la factura emitida por la sociedad DECON ARROA, S.A., el Tribunal a quo manifiesta «comp[ar]t[ir] la conclusión alcanzada por la Administración porque la mera existencia de una factura no acredita la efectiva prestación de los servicios que se documentan en la misma, y existen por el contrario muchos datos que permiten considerar que no se prestó efectivamente el servicio por la citada entidad DECON ARROA:

- la empresa que emite la factura ni declara la operación ni ingresa el IVA, está inactiva, no tiene empleados ni ha utilizado los servicios de terceros;
- no existe un contrato de prestación de servicios;
- no existe un parámetro que permita vislumbrar como se calculó el importe que documenta;
- el modo de abonar dicho importe fue mediante diversos cheques al portador por diferentes cuantías, excepto uno nominativo por el exacto importe del IVA repercutido;
- Finalmente los cheques al portador fueron ingresados en una cuenta que tiene abierta otra mercantil que establece su domicilio fiscal en el inmueble litigioso, calle Príncipe de Vergara num. 15 de Madrid» (FD Cuarto).

Cuarto.

Contra la citada Sentencia, la recurrente preparó recurso de casación, formalizando su interposición por escrito registrado el 9 de marzo de 2009, en el que, formula dos motivos.

El primero, por el cauce del art. 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), por infracción de las normas reguladoras de la Sentencia, en particular, de los arts. 24.1 de la Constitución española (CE) y 67.1 de la LJCA , al incurrir la Sentencia de instancia en incongruencia omisiva al no pronunciarse sobre la mayor parte de las alegaciones planteadas en la instancia, en concreto y según indica, en relación con las siguientes:

«a) Por ser nula el acta de inspección por incumplimiento del artículo 49.2.f del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y violación del derecho reconocido en el artículo 22 de la Ley 1/1998 .

b) Subsidiariamente, por la nulidad del acuerdo por no responder a las cuestiones planteadas en las alegaciones al acta.

c) Subsidiariamente, porque será el verdadero destino que tenga dicho inmueble el que determine la deducibilidad de dicho IVA.

d) Subsidiariamente, porque el cálculo del porcentaje del 25% mínimo de coste para calificarse como obra de rehabilitación sobre valor de edificación, debe excluir el valor del suelo.

e) Subsidiariamente, porque el informe del técnico de Hacienda que basa la liquidación es nulo por falta de motivación.

f) Subsidiariamente, porque queda probado que la obra es de rehabilitación.

Se pedía asimismo que declarase la obligación de la Administración a la devolución con los intereses de demora correspondientes» (pág. 5).

A su juicio, la Sentencia «incurrir en manifiesta incongruencia omisiva al no contestarlas en modo alguno y sin que del conjunto de la sentencia pueda inferirse motivación alguna que haga suponer una desestimación tácita de las mismas. Tal evidencia nos exime de mayor abundamiento sobre la existencia de esta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva» (pág. 5).

Y en el segundo motivo, al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , se aduce la infracción de los arts. 49.2.f) del RGIT , y 20.Dos , 20.Uno.22 , 93.Uno , y 115.Tres de la LIVA , insistiendo en la incongruencia omisiva en relación con la pretendida exclusión del valor del suelo a los efectos del cumplimiento del requisito cuantitativo del concepto de rehabilitación, y trae a colación la Sentencia de esta Sala de 23 de mayo de 2002 (rec. cas. núm. 1915/1997) referida a la Tasa municipal de expedición de licencias, tras lo cual reitera íntegra y literalmente, en cuanto al fondo, todos los fundamentos del escrito de demanda que han sido tratados anteriormente.

Quinto.

Mediante escrito presentado el 4 de septiembre de 2009, el Abogado del Estado formuló oposición al recurso de casación solicitando la desestimación del mismo, con imposición de costas a la parte recurrente.

En dicho escrito el defensor público considera que debe rechazarse el primer motivo porque la incongruencia denunciada no se produce, recordando a estos efectos la «doctrina jurisprudencial que ha entendido que un pronunciamiento desestimatorio no es incongruente respecto a la petición de la parte, puesto que deniega todo lo solicitado, desestimándolo» [se cita la Sentencia de este Tribunal de 28 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 1139/2002)] (págs. 1-2).

Y en relación con el motivo segundo, el representante del Estado sostiene que « a).- La cuestión de las alegaciones al acta no supone un error invalidante o causa de anulabilidad, puesto que en ningún momento ha existido indefensión, y la recurrente ha podido alegar cuanto ha convenido a su derecho, tanto en vía económico administrativa como posteriormente en vía jurisdiccional.

b).- Con relación a la exención del IVA y a la renuncia a la misma, lo que se dice en la sentencia de instancia es ajustado a Derecho en función de las previsiones establecidas al respecto en el artº. 20.1.22 y en el artº.20.2 de la propia Ley del IVA 37/1992, de 22 de diciembre, así como en el artº. 8 del Reglamento de 29 de diciembre de 1992 .

La cuestión se centró en determinar si el sujeto pasivo tenía derecho a deducción del IVA soportado según lo dispuesto en la Ley del IVA, y la conclusión a la que llegó la Audiencia Nacional supone una apreciación de la prueba que no es ahora revisable en vía casacional» (pág. 2).

Respecto de la deducibilidad de la cuota soportada en relación con la factura de la entidad DECON ARROA, S.A., el Abogado del Estado se remite a lo recogido en el fundamento de derecho Cuarto de la Sentencia, que considera correcto y ajustado a derecho.

Sexto.

Señalada para votación y fallo la audiencia del día 29 de enero de 2014, se celebró la referida actuación en la fecha acordada.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso de casación se interpone por la entidad Mola 15, S.L. contra la Sentencia de 26 de noviembre de 2008, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso del citado orden jurisdiccional núm. 318/2007, instado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de junio de 2007, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de liquidación de 22 de diciembre de 2005, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2003, por el que se minoró la devolución solicitada por la mercantil recurrente.

Como ha sido expuesto en los Antecedentes, la Sala de instancia fundamentó la desestimación del recurso planteado, de un lado, por entender que « para que las obras se consideren de rehabilitación debe cumplirse un doble requisito: cuantitativo y cualitativo.

El primero consiste en que el importe de las obras debe exceder del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor previo de la edificación, incluido el terreno y a tales efectos se tendrá en cuenta:

- a) El coste global de las operaciones de rehabilitación, que incluye el coste de los bienes y servicios utilizados para llevarla a cabo materialmente, incluido el pago de los servicios de dirección técnica de la obra.
- b) El precio de adquisición de las edificaciones realmente pagado.
- c) El precio que se acordaría para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes independientes, incluido el valor del terreno.

El segundo requisito hace referencia al hecho de que las obras deben comprender al menos la consolidación o tratamiento de alguno de los elementos estructurales de la edificación, es decir, estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos» (FD Tercero).

Y tras analizar la prueba obrante en autos, la Sala concluye que:

« 1º no se cumple el requisito cuantitativo, porque el importe de las obras no excede del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor previo de la edificación, incluido el terreno. El precio pagado por el edificio fue de 18.030.363,13 euros, y según los informes que obran en el expediente, el importe de la rehabilitación, más la ejecución material, más el beneficio industrial no suman en ningún caso el equivalente al 25% de dicho importe. Según el arquitecto de Hacienda el importe del presupuesto de ejecución material más el 13% de gastos y el 6% de beneficio industrial de la constructora no supone sino un total equivalente al 14,57% del precio de adquisición. La actora no ha practicado prueba alguna para acreditar su tesis de que sí se alcanza el porcentaje legal del 25%,

2º no se cumple el requisito cualitativo porque las obras no han consistido en la consolidación o tratamiento de los elementos estructurales de la edificación, es decir, estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos. Al igual que respecto del requisito anterior, la Administración ha practicado prueba que sostiene sus tesis, mientras la hoy actora no ha aportado elementos probatorios con entidad para desvirtuar los que avalan la conclusión alcanzada por la Administración tributaria» (FD Tercero).

Y, de otro lado, en cuanto a la deducibilidad de la cuota soportada de IVA de la factura emitida por la entidad DECON ARROA, S.A., por considerar que «la mera existencia de una factura no acredita la efectiva prestación de los servicios que se documentan en la misma, y existen por el contrario muchos datos que permiten considerar que no se prestó efectivamente el servicio por la citada entidad DECON ARROA» (FD Cuarto).

Segundo.

Como también hemos expresado en los Antecedentes, la entidad recurrente formuló recurso de casación contra la Sentencia de la Audiencia Nacional, planteando dos motivos.

En el primero, por el cauce del art. 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), se denuncia la infracción de las normas reguladoras de la Sentencia, en particular, de los arts. 24.1 de la Constitución española (CE), y 67.1 de la LJCA, por entender que la Sentencia de instancia incurre en incongruencia omisiva al no pronunciarse sobre la mayor parte de las alegaciones planteadas en la instancia, en concreto, respecto de los siguientes extremos:

«a) Por ser nula el acta de inspección por incumplimiento del artículo 49.2.f del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y violación del derecho reconocido en el artículo 22 de la Ley 1/1998.

b) Subsidiariamente, por la nulidad del acuerdo por no responder a las cuestiones planteadas en las alegaciones al acta.

c) Subsidiariamente, porque será el verdadero destino que tenga dicho inmueble el que determine la deducibilidad de dicho IVA.

d) Subsidiariamente, porque el cálculo del porcentaje del 25% mínimo de coste para calificarse como obra de rehabilitación sobre valor de edificación, debe excluir el valor del suelo.

e) Subsidiariamente, porque el informe del técnico de Hacienda que basa la liquidación es nulo por falta de motivación

f) Subsidiariamente, porque queda probado que la obra es de rehabilitación.

Se pedía asimismo que declarase la obligación de la Administración a la devolución con los intereses de demora correspondientes» (pág. 5).

Y en el segundo motivo, al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , se alega la vulneración de los arts. 49.2.f) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), y 20.Dos, 20.Uno.22, 93.Uno, y 115.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). En este motivo se reproducen literalmente los preceptos señalados, insistiendo en la incongruencia omisiva en relación con la pretendida exclusión del valor del suelo a los efectos del cumplimiento del requisito cuantitativo del concepto tributario de rehabilitación y se trae a colación la Sentencia de esta Sala de 23 de mayo de 2002 (rec. cas. núm. 1915/1997) referida a la Tasa municipal de expedición de licencias. Tras todo ello, se reitera íntegra y literalmente, en cuanto al fondo, todos los fundamentos de derecho del escrito de demanda formulado ante la Audiencia Nacional.

Por su parte, el Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, solicitando la desestimación del mismo, por los razonamientos que se han expuesto en los Antecedentes.

Tercero.

Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, en primer lugar, debemos analizar el motivo segundo de los dos que conforman el escrito de interposición, por cuanto el mismo, como se ha expuesto, viene a reiterar literalmente los fundamentos de derecho de la demanda presentada en la instancia, con la única diferencia de que, con carácter previo, se hace una transcripción literal de los preceptos que se consideran conculcados, abundando en una incongruencia omisiva desarrollada en el motivo primero, con cita de la Sentencia de esta Sala cuya doctrina, por venir referida a una Tasa municipal, resulta inaplicable a la cuestión planteada.

Tal forma de proceder resulta ajena al rigor exigible en el ámbito casacional, desconoce la naturaleza extraordinaria del recurso de casación, y supone la ausencia en el motivo de una crítica razonada de la Sentencia impugnada, siendo ello disconforme con lo prevenido en el art. 92.1 de la LJCA , lo que conlleva la necesidad de inadmitir el motivo en atención a lo dispuesto en el art. 93.2.d) del mismo texto legal .

Como ha reiterado este Tribunal, el escrito de interposición del recurso constituye el instrumento mediante el que el recurrente ha de exteriorizar su pretensión impugnatoria, solicitando la anulación de la sentencia o de la resolución recurrida en virtud del motivo o de los motivos que, como requisito objetivo esencial de la casación, autoriza el art. 88 de la LJCA . Con ello se trata de preservar la naturaleza extraordinaria del recurso de casación, de modo que la exigencia de que se formule de manera fundada y precisa en el escrito de interposición, la pretensión casacional enderezada a la revocación de la sentencia de instancia constituye una carga que las partes han de observar y cumplimentar con rigor jurídico, a fin de ordenar adecuadamente el debate ante el Tribunal Supremo. Esta visión justifica que corresponda a quien promueve el recurso la exposición de una crítica razonada y pormenorizada de la fundamentación de la sentencia que pretende recurrir, para poner de manifiesto los errores jurídicos que le imputa. No cabe olvidar que el recurso de casación se dirige contra la sentencia y no contra el acto administrativo revisado en ella, que constituye el objeto del proceso de instancia.

Y tal exigencia no es consecuencia de un prurito de rigor formal, sino un corolario del carácter extraordinario del recurso de casación, sólo viable por motivos tasados, con el designio, como ya hemos apuntado, de depurar la aplicación del derecho, tanto desde un punto de vista sustantivo como del procesal, realizada en la sentencia de instancia. De este modo se contribuye a la satisfacción de los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación del ordenamiento jurídico mediante la doctrina que, de modo reiterado, establece este Tribunal al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho (art. 1.6 del Código Civil).

En suma, la propia naturaleza del recurso de casación exige la indicación precisa de la norma en que se basa el recurrente para su interposición. Por ello, el art. 92.1 de la LJCA demanda que en el escrito de interposición del recurso se expresen razonadamente el motivo o motivos en los que se ampara, citando las normas o la jurisprudencia que se consideren infringidas, expresión razonada que, como hemos apuntado, comporta, además, la necesidad de efectuar una crítica pormenorizada de la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida [véanse las Sentencias de esta Sala de 14 de diciembre de 2000 (rec. cas. núm. 7410/95), FD

Tercero ; de 11 de noviembre de 2004 (rec. cas. núm. 6211/01), FD Tercero ; y de 27 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 3548/07), FD Segundo ; en idéntico sentido los Autos de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núms. 1342/04 y 1348/09), FD Segundo ; de 8 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 3228/09), FD Segundo ; de 9 de febrero de 2012 (rec. cas. núm. 916/2011), FD Octavo ; 14 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 1814/2010), FD Tercero ; y 27 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 7100/2010), FD Segundo].

Lo anteriormente expuesto nos conduce a declarar la inadmisión del motivo segundo.

En virtud del art. 95.1 de la Ley de esta jurisdicción y de la doctrina reiterada de esta Sala [Sentencias de 16 de marzo de 2000 (rec. cas. núm. 3661/96), FD Segundo, de 26 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 3130/04), FD Tercero , y de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 2725/2004), FD Tercero, entre otras], en nada obsta el anterior desenlace que el recurso fuera en su momento admitido a trámite.

Cuarto.

Nos queda por analizar el motivo primero, en el que se denuncia que la Sentencia padece de incongruencia omisiva y defectuosa motivación en relación con las siguientes cuestiones planteadas por la recurrente en la instancia:

a) Con la pretendida nulidad de la liquidación como consecuencia de que en el Acta no se tuvieron en cuenta las alegaciones presentadas por la recurrente el 23 de septiembre de 2005.

b) La recurrente entendió que había de estarse al verdadero destino que vaya a tener el inmueble tras las obras sobre él realizadas y no al destino previsible.

c) Mantuvo que, a los efectos de analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo para considerar las obras como de rehabilitación según la norma tributaria, había que estar al valor de adquisición del edificio excluyendo el valor de suelo sobre que se asienta.

d) Con la falta de motivación del Informe del Arquitecto de la Administración Tributaria que fue la base sobre el que se extendió la liquidación.

e) Y, finalmente, en relación con las alegaciones referidas al cálculo de los intereses de demora.

Conviene comenzar recordando que, «conforme viene señalando el Tribunal Constitucional, "[e]l vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en los que discurrió la controversia procesal" (STC 44/2008, de 10 de marzo , FJ 2), cuando "por dejar imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción, provocando una denegación de justicia" (STC 167/2000, de 18 de julio , FJ 2). Dentro de la incongruencia, la llamada incongruencia omisiva o ex silentio "se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales" (STC 44/2008 , cit., FJ 2). En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha venido señalando que "es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del art. 24.1 CE o, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva" (SSTC 167/2007, cit., FJ 2 ; 176/2007, de 23 de julio, FJ 2 ; y 29/2008, de 20 de febrero , FJ 2).

En suma, "la falta de respuesta no debe hacerse equivaler a la falta de respuesta expresa, pues los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial pueden satisfacerse con una respuesta tácita, que se produce cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida sino, además, los motivos fundadores de la respuesta tácita" (STC 180/2007, de 10 de septiembre , FJ 2; en el mismo sentido, STC 138/2007, de 4 de junio , FJ 2). En esta línea se ha pronunciado, asimismo, este Tribunal en numerosas Sentencias (entre las últimas, la de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 de octubre de 2008, rec. cas. núm. 2886/2006 , FD Segundo), así como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras, en las Sentencias de 9 de diciembre de 1994 (asunto Hiro Balani c. España), §§ 27 y 28 , y de 9 de diciembre de 1994 (asunto Ruiz Torrija c. España), §§ 29 y 30» [Sentencia de esta Sala de 26 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 9440/2004), FD Cuarto; en idéntico sentido, entre muchas otras, Sentencias de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6565/2003),

FD Segundo ; de 14 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1708/2003), FD Tercero ; de 4 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9740/2004), FD Tercero ; y de 18 de marzo de 2010 , FD Tercero] .

Como apuntan las Sentencias del Tribunal Constitucional 180/2007, de 10 de septiembre , y 138/2007, de 4 de junio , « la falta de respuesta no debe hacerse equivaler a la falta de respuesta expresa, pues los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial pueden satisfacerse con una respuesta tácita, que se produce cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida sino, además, los motivos fundamentadores de la respuesta tácita» (FJ 2). En esta línea se ha pronunciado, asimismo, este Tribunal en numerosas Sentencias, entre ellas la de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 2886/2006), FD Segundo.

No puede por tanto compartirse, como parece indicar el Abogado del Estado, que la desestimación del recurso contencioso- administrativo impida la concurrencia de incongruencia omisiva, pues precisamente la desestimación íntegra del mismo podría haber tenido otro resultado si se hubieran analizado y resuelto todas las cuestiones vertebradoras de la pretensión deducida en la instancia. Por ello, ante la denuncia de la recurrente, ha de analizarse el contenido de la Sentencia impugnada para observar si de ella se desprende la estimación expresa o tácita de las cuestiones formuladas en el escrito de demanda.

En lo concerniente al primer asunto antes enunciado, se evidencia de la lectura de la Sentencia, y en particular del resumen de las cuestiones que contiene su fundamento Segundo, que la misma ni se analiza ni se resuelve, tampoco de modo tácito. En efecto, la cuestión de las consecuencias derivadas de que el Acta de la Inspección fuera extendida sin tener en cuenta las alegaciones presentadas por la recurrente el 23 de septiembre de 2005, no tiene mención en la Sentencia del Tribunal a quo . Así se demuestra del hecho de que circunscriba las cuestiones planteadas a las siguientes:

« 1º validez de la renuncia a la exención por reunirse todos los requisitos establecidos al efecto por la ley; 2º no son validos los parámetros tenidos en cuenta por la Administración para calcular si el coste de las obras excedía del 25% del precio de adquisición de la edificación; 3º es deducible el IVA soportado en la factura de DECON ARROA» (FD Segundo).

Por ello procede estimar el motivo en este punto.

En cuanto a la segunda cuestión, no podemos compartir la opinión de la recurrente, pues el tema de si ha de tenerse en cuenta el destino previsible o el realmente producido para la validez de la renuncia a la exención, ha sido expresamente contestado por la Sentencia de instancia. No en balde en el fundamento de derecho Tercero la Sentencia reproduce literalmente el art. 20.Dos.2 de la LIVA que indica al respecto que «[l]as exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible , tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones».

En consecuencia, la Sentencia contestó a la referida alegación de modo desestimatorio, tal como expresamente se indica en el último párrafo del referido fundamento Tercero.

La tercera cuestión que se denuncia no resuelta en la Sentencia impugnada se refiere a la interpretación postulada por la recurrente por la cual se debería excluir del valor de adquisición del inmueble, el valor del suelo, a los efectos de determinar la base para analizar del cumplimiento del requisito cuantitativo para considerar las obras proyectadas o realizadas sobre dicho inmueble como de rehabilitación. Sin embargo, a la vista del contenido de la Sentencia este tema sí obtuvo respuesta. En primer lugar, toda vez que los requisitos cuantitativo y cualitativo han de concurrir conjuntamente para que puedan considerarse las obras proyectadas o realizadas como de rehabilitación a los efectos del IVA, y justificado y razonado por la Sentencia que no se cumple el requisito cualitativo, como acontece, la desestimación del motivo se impondría deviniendo irrelevante el análisis de la concurrencia del requisito cuantitativo, que debería entenderse rechazado tácitamente. Pero, en este caso, la Sentencia expresamente se refiere al requisito cuantitativo, y específicamente al valor de adquisición diciendo:

«[N]o se cumple el requisito cuantitativo, porque el importe de las obras no excede del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor previo de la edificación, incluido el terreno . El precio pagado por el edificio fue de 18.030.363,13 euros, y según los informes que obran en el expediente, el importe de la rehabilitación, más la ejecución material, más el beneficio industrial no suman en ningún caso el equivalente al 25% de dicho importe. Según el arquitecto de Hacienda el importe del presupuesto de ejecución material más el 13% de gastos y el 6% de beneficio industrial de la constructora no supone sino un total equivalente al 14,57% del precio de adquisición. La actora no ha practicado prueba alguna para acreditar su tesis de que si se alcanza el porcentaje legal del 25%» (FD Tercero).

En este punto, por tanto, no puede apreciarse la incongruencia omisiva denunciada.

Sobre la cuestión relativa a la motivación de los informes emitidos por los Arquitectos de la Administración Tributaria (de 22 de junio de 2005 y de 15 de septiembre de 2004), debemos partir de que los mismos obran en el expediente administrativo y, por tanto, constituyen prueba documental que como tal ha de ser valorada por el juzgador de instancia a la hora de decantar los elementos fácticos sobre los que adoptar la decisión. Así pues, la falta de motivación de esos informes no podría alegarse más que como ausencia de motivación de la Resolución administrativa que sobre los mismos sustente su decisión. Es claro, por consiguiente, a la vista de la Sentencia, que se han considerado tales informes aceptándolos como prueba acreditativa de los hechos tenidos en cuenta por la Administración Tributaria para extender la liquidación que fue impugnada, de un lado, cuando indica que «mientras la Administración ha practicado prueba acreditativa de su tesis la actora no ha practicado prueba que acredite lo que sostiene»; y, de otro, cuando señala que «[s]egún el arquitecto de Hacienda el importe del presupuesto de ejecución material más el 13% de gastos y el 6% de beneficio industrial de la constructora no supone sino un total equivalente al 14,57% del precio de adquisición. La actora no ha practicado prueba alguna para acreditar su tesis de que sí se alcanza el porcentaje legal del 25%», y reitera que «[a]l igual que respecto del requisito anterior, la Administración ha practicado prueba que sostiene sus tesis, mientras la hoy actora no ha aportado elementos probatorios con entidad para desvirtuar los que avalen la conclusión alcanzada por la Administración tributaria» (FD Tercero).

Queda finalmente por analizar lo relativo a las alegaciones planteadas en la demanda en cuanto a "dies a quo" para el cálculo de los intereses de demora y la deducción de los días de dilación imputables al contribuyente en su cálculo. En este punto, el motivo ha de ser estimado toda vez que del contenido de la Sentencia no puede desprenderse que tal cuestión, que afectaría a la liquidación tanto si se estiman las demás alegaciones como si no, pueda entenderse resuelta.

De lo hasta aquí expuesto, se colige que procede estimar parcialmente la denuncia por incongruencia omisiva en relación con las siguientes cuestiones que no han sido resueltas en la Sentencia:

- 1.- Los efectos de que en el Acta no se tuvieron en cuenta las alegaciones presentadas por la ahora recurrente el 23 de septiembre de 2005, y
- 2.- La cuestión de la validez de reducción del periodo de liquidación de intereses de demora, como consecuencia de dilaciones imputables al sujeto pasivo.

Lo que, en atención a lo dispuesto en el art. 95.2.c) y d) de la LJCA, nos lleva a tener que resolver lo que, al respecto, corresponda dentro de los términos en que aparece planteado el debate en la instancia.

Quinto.

Previamente, puesto que la recurrente denuncia la falta de motivación en relación con las mismas cuestiones sobre las que denuncia incongruencia omisiva, debemos señalar que no es apreciable que la Sentencia padezca de defectuosa motivación, pues queda patente, según se desprende de lo anteriormente dicho, que la Sentencia da respuesta a las mismas, pudiendo conocer la recurrente las razones que llevaron a su desestimación, salvo lo que seguidamente se indicará.

Hemos de detenernos en la motivación de la desestimación de la alegación que mantenía que para el cálculo del valor de adquisición del bien inmueble habría de excluirse, según la demandante, el valor del suelo.

En relación con esta cuestión cabe recordar que el Tribunal Constitucional ha declarado que «contradice el derecho a la tutela judicial efectiva aquella resolución judicial que revela una evidente contradicción interna o incoherencia notoria entre los fundamentos jurídicos, o entre éstos y el fallo, en tanto que uno de los variados contenidos de aquel derecho fundamental es el que se dicte una resolución fundada en Derecho, motivada y razonada y no arbitraria. De ahí que sólo una motivación razonada y suficiente permite el ejercicio del derecho a la tutela judicial, porque una motivación radicalmente contradictoria no satisface los requerimientos constitucionales» (SSTC 61/2008, de 26 de mayo, FJ 2; y 127/2008, de 27 de octubre; FJ 3). Y no debe olvidarse que la existencia de incoherencia interna, como viene señalando el citado Tribunal, «no es un vicio de incongruencia, sino un defecto de motivación, al ser la que resulta, irrazonable y contradictoria» (STC 127/2008, de 27 de octubre, FJ 2; en el mismo sentido, SSTC 42/2005, de 28 de febrero, FJ 4; y 140/2006, de 8 de mayo, FJ 2); en el mismo sentido, Sentencias de este Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1733/2003), FD Tercero; de 26 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1278/2004), FD Tercero; y de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 2430/2007), FD Tercero.

Pues bien, en este caso, la Sentencia padece de una falta de coherencia interna que impide conocer las razones de la solución alcanzada en relación con la cuestión de la inclusión en el valor de adquisición del valor del suelo de la edificación afectada. Y tal incoherencia interna viene como consecuencia del error que supone la transcripción del art. 20.Uno.22, en una versión posterior a la que resultaba aplicable *ratione temporis*, y en la que, al contrario que en la versión aplicable a los hechos concernidos, se estableció expresamente que «[a] estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional

correspondiente al suelo ». Pues bien, el contenido del precepto traído a colación en la Sentencia impugnada resulta plenamente contradictorio con la afirmación posterior donde se da respuesta a tal cuestión, en particular, cuando indica que « no se cumple el requisito cuantitativo, porque el importe de las obras no excede del 25 por 100 del precio de adquisición o valor previo de la edificación, incluido el terreno » (FD Tercero). Por ello ha de concluirse que la motivación padece una clara contradicción entre la norma literalmente traída a colación en la Sentencia y la solución adoptada al respecto.

Por lo expuesto, en este punto y en lo relativo a la motivación, también ha de ser parcialmente estimado el primero de los motivos de casación, debiendo, por consiguiente, como se ha indicado, de conformidad con lo previsto en el art. 95.2.c) y d) de la LJCA , resolver también al respecto lo que corresponda dentro de los términos en que apareciera planteado el debate en la instancia.

Sexto.

Delimitadas como antecede las cuestiones que quedan sometidas a nuestra consideración, procede ya a entrar a analizar los efectos que produce la falta de resolución en el Acta de la Inspección de las alegaciones presentadas por la ahora recurrente el 23 de septiembre de 2005 en el expediente de inspección.

Para resolver esta cuestión hemos de partir del hecho de que la recurrente presentó el escrito 4 días después de la finalización del plazo ampliado al efecto a solicitud del interesado hasta el 19 de septiembre de 2005, según consta en el expediente administrativo. Es decir, la recurrente presentó las alegaciones previas al Acta de modo extemporáneo.

Hemos de recordar, que este Tribunal tiene reiterado que la defectuosa motivación de los actos administrativos ha de calificarse, en el caso de concurrir, de defecto formal, por lo que solamente podrá conllevar la nulidad del acto en la medida en que con ello se haya ocasionado indefensión al interesado [arts. 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , y 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ; véase, por todas, las Sentencias de esta Sala de 25 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 1244/2007), FD Cuarto ; y de 1 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 325/2005), FD Quinto].

También ha sido reiterado por el Tribunal Constitucional [por todas, las Sentencias 20/2000, de 21 de enero, FJ 10 ; y 31/2002, de 11 de febrero , FJ 7] que no cabe apreciar indefensión cuando la misma se hubiera producido por la propia actuación, inactividad o negligencia de quien la aduce. Pues bien, toda vez que -como se ha expuesto- la recurrente presentó el escrito de alegaciones fuera de plazo, la falta de resolución de las alegaciones en el Acta de la Inspección es imputable a la negligencia de la recurrente, por lo que no cabe apreciar que con ello se haya producido indefensión, lo que descarta la nulidad pretendida. A ello debemos añadir que tanto el Acuerdo de liquidación de 22 de diciembre de 2005, como la propia Resolución del TEAC que fue impugnada en la instancia, resuelven las cuestiones que fueron planteadas en dicho escrito de alegaciones presentado de forma intempestiva, lo que igualmente descartaría la concurrencia de indefensión y por tanto la nulidad de la actuación administrativa. Por todo ello tal alegación ha de ser desestimada.

Séptimo.

Debemos aquí entrar a analizar las alegaciones relativas a los intereses de demora en las que la recurrente planteó, de un lado, que la norma del tributo no contemplaba la reducción de los intereses de demora por dilaciones en su devolución imputables al sujeto pasivo; y, de otro, con carácter subsidiario, que en lugar de 50 días imputables a él correspondían únicamente 41.

Para resolver la cuestión debemos señalar, como ya dijimos en nuestra Sentencia de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 301/2008), que «el art. 115.Tres de la LIVA establece, en su párrafo cuarto, que: "(t)ranscurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria , desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame".

En conclusión, resulta claro que la Ley vincula el devengo de los intereses de demora a la existencia de un retraso en la devolución imputable a la Administración» (FD Séptimo).

De lo que se infiere que han de ser detraídos del cálculo de los intereses de demora los días de retraso en la devolución imputables al sujeto pasivo.

Mantiene seguidamente la recurrente que el retraso producido en la entrega de la documentación, que abarca del 11 de mayo de 2004 hasta el 20 siguiente, en nada interrumpió las actuaciones, «pues con lo aportado la inspección podía haber continuado sus actuaciones, como lo prueba el hecho que entre 11/05/04 y el 15/06/2004 la única actuación fue recibir, el 20/05/04, la documentación que faltaba» (pág. 10).

Con tal afirmación, lo que hace la recurrente es precisamente confirmar que la documentación requerida y no presentada en plazo, como se acepta, era necesaria para continuar con la actuación de inspección y

comprobación iniciada, pues el hecho de que la Inspección no realizara actuación alguna hasta después de recibirla, denota precisamente la necesidad de la documentación requerida y de los datos contenidos en ella para poder continuar con su labor. Ello determinaría la desestimación de la alegación pues de tal argumento no puede extraerse que la Inspección pudiera continuar con el procedimiento (sino todo lo contrario), siendo ésta la única razón por la que entiende que deberían aplicarse 41 días de dilación en lugar de 50.

No obstante lo anterior, en el referido requerimiento de documentación, entre otros, se le instó a la presentación de la escritura de compraventa del inmueble sito en la calle Príncipe de Vergara, 15, de Madrid, que contiene los datos necesarios para acreditar el valor de adquisición a los efectos de analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo para considerar "rehabilitación" en términos tributarios a las obras a realizar en el inmueble indicado. De hecho, una vez aportada tal documentación y, por tanto, obrante el dato antedicho, fue solicitado y emitido el primero de los informes técnicos de los Arquitectos de la Administración Tributaria, el de 15 de septiembre de 2004. Se evidencia, al contrario de lo mantenido por la recurrente, la relevancia de la documentación requerida y la necesidad de conocer los datos en ella contenida para la realización de las tareas de comprobación e inspección incoadas, resultando por tanto imputables a la entidad los días de retraso en la realización de la devolución.

Todo lo anterior conlleva la desestimación de las alegaciones planteadas en la instancia en cuanto a los parámetros de cálculo de los intereses de demora aplicables.

Octavo.

Queda finalmente por resolver la alegación de la recurrente que mantiene que a la hora de la determinación del valor de adquisición de la edificación ha de excluirse el valor del suelo a los efectos de aclarar si el coste de las obras a realizar sobre el edificio, siendo de las mismas conceptuales a efectos del impuesto como de rehabilitación, superan el 25% del valor de adquisición. La representación de la mercantil sostiene que esta es la interpretación a la que deriva del contenido del art. 20.Uno.22 de la LIVA, pues en él no se indica que haya de incluirse el referido valor del suelo.

Para resolver esta cuestión interpretativa, debemos traer a colación la literalidad parcial de precepto cuya interpretación se postula en los anteriores términos y en el que se establecía en la redacción aplicable *ratione temporis* :

«También a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación».

El art. 3.1 del Código Civil nos impulsa a desentrañar de forma preferente, y en atención a los términos literales de los preceptos legales, la intención reguladora del legislador «atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas», es decir, buscando la interpretación teleológica de la norma. Por tanto, para resolver la cuestión planteada, esta Sala no puede soslayar las modificaciones que dicho precepto ha sufrido con posterioridad, en particular, la redacción dada por el Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, que si bien no resulta de aplicación al presente supuesto, sí nos indica la intención del legislador en relación con la regulación precedente. El precepto, tras dicha modificación, quedó redactado del siguiente modo:

«También a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que tienen por objeto principal la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo».

Exclusión del valor de suelo que permanece en la actual regulación.

Con esta nueva redacción que expresamente dispone la exclusión del valor del suelo para determinar a estos efectos el valor de adquisición de la edificación, analizada de forma aislada, podría llegarse a la misma conclusión interpretativa que mantiene la recurrente. Sin embargo, debemos acudir a la intención y finalidad de legislador que le impulsó a la modificación de la norma, y que esta expresada en la Exposición de Motivos del referido Real Decreto Ley 2/2008, que al respecto dice:

«Por lo que hace referencia a la imposición indirecta, en primer lugar, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se modifica el concepto de rehabilitación al objeto de propiciar un mejor tratamiento de ciertas obras en la imposición indirecta como medida para dinamizar la actividad de la construcción, impulsando así el crecimiento y la creación de empleo. A estos efectos, se dispone la exclusión del suelo del valor de los edificios para computar si

una obra supera o no el 25 por ciento de su valor . Esta exclusión supone una modificación sustantiva del concepto respecto a su regulación anterior . Igualmente, se especifica con mayor precisión el valor de las edificaciones con el que ha de efectuarse la comparación y el momento de su determinación.

Esta modificación, que se recoge en el art. 20.uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , reguladora del impuesto, incide en la consideración como sujetas y no exentas de las entregas de los edificios o partes de los mismos después de su rehabilitación. La ampliación del concepto ha de conducir al incremento en el número de edificios cuya entrega se equiparará a las entregas de edificios nuevos , respondiendo de manera más cercana a la consideración urbanística de los mismos. Adicionalmente, el tipo impositivo que se aplica a las obras de rehabilitación, que es el 7 por ciento, ve ampliado su espectro al incrementarse el número de obras que recibe esta calificación . Este tratamiento generará una mayor neutralidad en la tributación de estas operaciones y permitirá, asimismo, atender a las demandas formuladas por el sector empresarial en este sentido, al objeto de mejorar el régimen fiscal aplicable a aquellas, lo que contribuirá a favorecer la conveniente renovación del parque de viviendas , en especial en el centro urbano de las ciudades.

Además, se dispone el adecuado régimen transitorio para asegurar que no se producen situaciones de inequidad en la aplicación del nuevo concepto de rehabilitación, que es considerablemente más amplio que el anterior ».

Se evidencia de lo anterior, que el legislador, con tal modificación legislativa, no tenía intención de concretar el concepto antes regulado sino de modificarlo, ampliando con la exclusión del valor del suelo el ámbito del concepto de rehabilitación y, por ende, los casos no exentos del impuesto, articulando además un régimen transitorio para su aplicación. De ello se desprende que antes de la entrada en vigor de la precitada modificación del art. 20.Uno.22 de la LIVA , es decir, hasta el 21 de abril de 2008 inclusive, el valor de adquisición de la edificación al objeto de establecer la base para determinar el cumplimiento del requisito cuantitativo para conceptuar las obras como de rehabilitación a los efectos del impuesto, debía incluir el correspondiente valor del suelo, y no así a partir del 22 de abril de 2008.

En consecuencia, siendo así que el caso planteado corresponde al primer ámbito temporal y redacción del precepto indicado, no puede acogerse la interpretación del mismo promovida por la recurrente, por ser disconforme con el espíritu y finalidad del mismo, lo que conlleva la desestimación de la alegación al respecto aducida.

Noveno.

En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por MOLA 15, S.L., sin hacer expresa imposición de costas ni en la instancia, ni en casación.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Primero.

Que acogiendo en parte el motivo de casación primero, debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso de casación interpuesto por la mercantil MOLA 15, S.L. contra la Sentencia dictada el día 26 de noviembre de 2008 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 318/2007, Sentencia que se casa y anula con el alcance expuesto en los fundamentos de derecho Cuarto y Quinto de la presente Resolución. Sin costas.

Segundo.

Que debemos desestimar y desestimamos el contencioso-administrativo núm. 318/2007 interpuesto por la entidad Mola 15, S.L. frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 27 de junio de 2007, en la parte correspondiente a la estimación parcial anteriormente operada. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco 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 don Rafael Fernandez Montalvo, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma, 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.