

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ059727

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 23 de julio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 115/2014

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Principio de la íntegra regularización.** No procede invocar un mero argumento formal para denegar la deducibilidad del IVA soportado al socaire de que las facturas no diferencian entre el IVA correspondiente a la vivienda -7 por ciento- y a los locales -16 por ciento- y, en este sentido, debe darse la razón a la actora cuando considera que en virtud del mencionado principio de íntegra regularización debe deducirse el IVA soportado conforme al tipo procedente y devolverse como ingreso indebido el que se ha soportado en exceso, pudiéndolo haber efectuado la Inspección en la propia regularización tributaria realizada.

**Operaciones que dan derecho a deducción. Operaciones sujetas y no exentas del Impuesto. Concepto de primera entrega de edificaciones.** No puede obviarse que la entrega de las viviendas, aunque se trate de una entrega entre empresarios, convierten a la actora en consumidor final, careciendo de las condiciones de promotor en el sentido definido por el art. 9 Ley 38/1999 (Ordenación de la edificación), pues es ajeno a las obras de edificación a que se refiere dicho precepto, y no por ello deja de ser primera entrega, en la medida en que la mencionada entrega no graba ningún valor añadido resultante de la transmisión, sin alterar la naturaleza física de las viviendas, una vez aceptada por la recurrente que la totalidad de las viviendas estaban construidas. Ello determina la improcedencia de la deducción, al ser el destino previsible de dichas entregas la transmisión a terceros como operación sujeta y exenta.

**Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Interpretación razonable de la norma. Procede.** Respecto de la regularización derivada de la entrega de viviendas puede decirse que concurre una interpretación razonable de la norma tributaria, sin que ello sea contradictorio con el hecho de que no sea de tal relevancia que determine el planteamiento de una cuestión prejudicial -el recurrente la solicita argumentando que la interpretación del art. 12.1 a) y 135.1 j) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) se deduce que ha tenido lugar una contravención del Derecho Comunitario, toda vez que la transmisión de dichas viviendas a terceros que haga la actora como destino previsible se trata de una entrega anterior a la primera ocupación y por tanto de vivienda nueva, sujeta y no exenta-, en la medida en que a la actora pueden suscitarse dudas la deducibilidad del IVA soportado, aunque puedan quedar superadas mediante una interpretación finalística y jurisprudencial de los preceptos examinados.

**Procedimiento. Motivación.** Invocando «un cierto menosprecio o menoscabo de la norma» y la existencia de una conducta voluntaria que obvia la normativa de aplicación no concurre una motivación suficiente en el acuerdo sancionador, pues aunque la misma no se tenga que valorar necesariamente por su extensión sí precisa al menos la justificación de la procedencia de la sanción más allá de la mera invocación de la existencia de un incumplimiento normativo.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 20.Uno.22.º, 75, 94 y 99.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 5, 12 y 135.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 267.

Código Civil, art. 1.462.

Ley 38/1999 (Ordenación de la edificación), art. 9.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 103, 178, 179 y 183.

Constitución Española, art. 9.3.

**PONENTE:***Don Javier Eugenio López Candela.*

Magistrados:

Doña ANA ISABEL RESA GOMEZ

Doña BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA

Don EDUARDO MENENDEZ REXACH  
Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS  
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA  
Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000115 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01471/2014

Demandante: INEXNET COM S.L.

Procurador: D. MANUEL LANCHARES PERLADO

Letrado: D<sup>a</sup> IRENE GONZÁLEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente de Sala:

D. EDUARDO MENÉNDEZ REXACH

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D<sup>a</sup>. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintitres de julio de dos mil quince.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Sexta) ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso contencioso- administrativo número 115/2014 interpuesto por INEXNET COM S.L. ., representado por el Procurador Sr. D. Manuel Lanchares Perlado, y asistida por la letrada Sra. D<sup>a</sup> Irene González, contra el Tribunal Económico Administrativo Central representado y asistido por la Abogacía del Estado, sobre IVA, liquidación y sanción, (ejercicios 2007-2008) .

Ha sido Ponente el Ilmo. Señor Don JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA quien expresa el parecer de la Sala.

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

Por la representación de la parte actora en escrito presentado en el Registro de esta Sala en fecha 21 de marzo de 2.014 interpuso el presente recurso contra la resolución de fecha 17 de octubre de 2.013 del Tribunal Económico Administrativo Central por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Andalucía de fecha 29 de febrero de 2.012 que desestima las reclamaciones económico-administrativas nº. 47/7620/10, 47/621/10, 41/7622/10 y 41/7623/10, interpuestas por la actora contra los acuerdos de liquidación y sanción de Dependencia Regional de Inspección la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Andalucía, ejercicios 2.007, por la que se reduce el saldo pendiente de compensación en períodos futuros en 1.233.673,96 euros, y de 2008, por la que se reduce el importe de devolución en 1.318.009,02 euros, y contra los acuerdos sancionadores derivados de dichas sanciones por importes de 41.800,80 y 616.842,49 euros, respectivamente.

**Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado la parte actora y demandada el trámite conferido en la demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos, en virtud de los hechos y fundamentos de Derecho que constan en ellos suplicaron respectivamente la estimación de la demanda con la consiguiente anulación de la resolución impugnada y acuerdos de liquidación y sanción de los que deriva, y con carácter subsidiario el planteamiento de una cuestión prejudicial comunitaria, por la parte actora, y respecto de la Administración demandada la desestimación por entender que dicha resolución es conforme a Derecho.

**Tercero.**

Recibido el proceso a prueba y admitidos los medios por auto de fecha 26 de septiembre de 2.014 y practicada la misma, y evacuado por las partes en la forma en que consta en autos el trámite de conclusiones, por escrito y por su orden, sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación, continuó el proceso por sus trámites con el resultado que aparece en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en fecha de 15 de julio de 2015.

**Cuarto.**

En la sustanciación del presente pleito se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo expresada por la actora de 1.907.657,44 euros.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso- administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2.013 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Andalucía de fecha 29 de febrero de 2.012 que desestima las reclamaciones económico-administrativas nº. 47/7620/10, 47/621/10, 41/7622/10 y 41/7623/10, interpuestas por la actora contra los acuerdos de liquidación y sanción de Dependencia Regional de Inspección la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Andalucía, ejercicios 2.007, por la que se reduce el saldo pendiente de compensación en períodos futuros en 1.233.673,96 euros, y de 2008, por la que se reduce el importe de devolución en 1.318.009,02 euros, y contra los acuerdos sancionadores derivados de dichas sanciones por importes de 41.800,80 y 616.842,49 euros, respectivamente.

**Segundo.**

Son hechos acreditados en autos, que se deducen del expediente administrativo o son reconocidos por las partes, que con fecha 15 de junio de 2.009 la Dependencia Regional de Inspección la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Andalucía, con sede en Huelva comunicó a la actora el inicio de actuaciones de comprobación e investigación respecto del IVA, ejercicios 2007 y 2008. En fecha 4 de diciembre de 2.009 se incoan actas de disconformidad A02 71665003 y A02 71664906. La actora no formuló alegaciones, y en fecha 17 de mayo de 2.010 se dicta por el Inspector Regional acuerdos de liquidación notificados el 25.5.2010.

En virtud de dicha regularización se reduce el saldo pendiente de compensación en períodos futuros en 1.233.673,96 euros para el ejercicio 2007, y para el de 2008 se reduce el importe de devolución en 1.318.009,02 euros, como consecuencia de la no admisión de la deducibilidad de diversas facturas. Respecto del ejercicio de 2.007 la de mayor valor viene dada por la facturas emitidas por la entidad PROMAGA S.A, que con fecha 27 de diciembre de 2.007 transmitió a la actora un total de 51 viviendas en San Roque que la Inspección considera en su totalidad terminadas.

La actora está dada de alta en el IAE desde 1-12-2007 en el epígrafe 833.2, promoción de edificaciones, y antes en el 999, Otros servicios, desde el 1.12.2000.

Respecto del ejercicio 2.008 no se admite la deducción de la factura emitida por Inverfondo Also S.L. por la adquisición de vivienda y dos locales en Aguilar de la Frontera ( Córdoba), al no diferenciar la factura el 7% de IVA soportado por la compra de vivienda y el del 16% que corresponde a los locales, habiéndose aplicado a todo el conjunto adquirido el tipo del 16% en la escritura de 17.9.2008.

A raíz de ello se incoa expediente sancionador previa autorización del Inspector Jefe en fecha 4.12.2009, en la que se formuló una propuesta de sanción. El 18 de mayo de 2010 el Inspector Regional dicta sendos acuerdos sancionadores por infracción grave prevista en el art.195 de la LGT 58/2003 para 2.007 y del art.194.1 y 195 para 2.008, de la que resultó una cuantía de 616.842,49 euros, y de 41.900,80 euros respecto del ejercicio de 2.008, siendo la única que excede de 600.000 euros, la correspondiente a diciembre de 2.007.

La entidad interesada interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional en fecha 22.6.2010, que las desestima en fecha 29.2.2012. A continuación interpone recurso de alzada en fecha 13.6.2012, que fue desestimada por la resolución impugnada de 17.10.2013.

### **Tercero.**

Plantea la recurrente como primer motivo de impugnación del recurso contencioso-administrativo la procedencia de la deducibilidad de las facturas emitidas por PROMAGA S.A, que con fecha 27 de diciembre de 2.007 transmitió a la actora un total de 51 viviendas en San Roque, y que entiende que corresponde a operaciones sujetas y no exentas, de modo que la transmisión que efectúe la actora con posterioridad, y en contra del criterio de la Inspección se trata de una operación sujeta y no exenta. La actora considera que el art. 20.Uno.22º de la LIVA 37/1992 contempla un supuesto de exención no amparado en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre. Dichos supuestos de exención deben ser objeto de interpretación restrictiva (SJUE de 12.2.98, asunto C-346/95, Blasi, 12.9.2000, asunto C-358/97, 6.12.2007, asunto C-451/06, Gabriele Walderdoff), lo que no ha hecho el Derecho Nacional, siendo así que de la interpretación del art.12.1.a y 135.1.j de la Directiva se deduce que ha tenido lugar una contravención del Derecho Comunitario, y en todo caso, procedería el planteamiento de una cuestión prejudicial, toda vez que la transmisión de dichas viviendas a terceros que haga la actora como destino previsible se trata de una entrega anterior a la primera ocupación y por tanto de vivienda nueva, sujeta y no exenta. Así, el art.12.1.a de la Directiva considera sujetas las entregas anteriores a la primera ocupación, y el art.135.1.j de la misma considera exenta a las entregas de edificios distintas de las contempladas en el art.12.1.a. Y en la medida en que los art.99.dos y 94.Uno.1ª de la LIVA no garantizan la deducibilidad, vienen a contradecir el principio de neutralidad del IVA y el derecho a la deducción del art.168 de la Directiva 2006/112 . La STJUE de 17.1.2013, asunto C-543/11 , avala además esta interpretación.

Por ello se considera que la legislación española no tiene en cuenta en el art.20.Uno.22 el dato de la ocupación, o que sean realizadas por el empresario en el desarrollo de su actividad económica, de modo que las entregas de viviendas sin ocupación realizadas a favor de un empresario profesional como intermediario en la cadena productiva no le convierten en consumidor final.

En este sentido, conviene tener en cuenta que el planteamiento de una cuestión prejudicial, conforme al art.267 del TFUE requiere de la existencia de una duda sobre la interpretación de los Tratados o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión, y no por ello tiene por objeto la apreciación o no de la existencia de una contradicción de una norma de Derecho nacional con el Derecho de la Unión europea que goza de primacía sobre aquél. Y así el Tribunal de Justicia ha mantenido de forma constante que dicho "Tribunal no es competente para pronunciarse, en el marco del artículo 267 TFUE , sobre la interpretación de disposiciones legislativas o reglamentarias nacionales ni sobre la conformidad de tales disposiciones con el Derecho de la Unión (véanse, en particular, las sentencias de 18 de noviembre de 1999, Teckal, C-107/98, Rec. p .I-8121, apartado 33, y de 23 de marzo de 2006 , Enirisorse, C-237/04 , Rec. p. I-2843, apartado 24 y jurisprudencia citada) ( Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Tercera, Sentencia de 13 Feb. 2014, C- 162/2012 ). El problema a resolver es por tanto, una cuestión de derecho interno, y por lo tanto, no es preciso el planteamiento de la cuestión prejudicial. Y ello en tanto en cuanto no exista una interpretación clara del mismo o aclarada por el TJUE (sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto Cilfit 283/81 ).

### **Cuarto.**

- Planteado el debate en los términos expuestos en el anterior fundamento de derecho el primero de esos motivos ha de ser desestimado, sin necesidad de formular cuestión prejudicial alguna.

Es cierto que el TJUE ya ha tenido ocasión de decir que el concepto de entrega de bienes a que se refiere la Sexta Directiva no puede quedar al albur de lo que en cada Estado miembro y conforme a su Derecho civil se interprete como tal, bastando con que exista una transmisión del poder de disposición, como preveía el art.5.1 de la Directiva, y los art.4 y 75.Uno.1 de la LIVA . El Tribunal Supremo, en reciente sentencia de 30.1.2014, siguiendo la línea del TJUE, ha expresado que esa entrega de bienes requiere que se transmitan facultades propias de quien es propietario, más en su sentido económico que jurídico, de modo que se supera así la doctrina de la STS de 3.1.1991 , y se sigue la línea de la STJUE de 6.2.2003, asunto C-185/01 ( Auto lease Holland BV), de 21.4.2005, asunto C-25/03 y de 29.3.2007, asunto C-111/05 , Aktiebolaget.

Dicha sentencia del Tribunal Supremo de 30.1.2014, en el recurso 4776/2011 indica:

"TERCERO.- Para dar respuesta a los dos motivos de casación formulados, que será conjunta, partimos de la sujeción al IVA (hecho imponible) de las " entregas de bienes " , cuando concurren las circunstancias indicada en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , debiéndose entenderse por ellas, "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes " .

A través de esa inicial identificación entre " entrega " y "puesta a disposición" llegamos al "devengo" del Impuesto, pues el artículo 75.Uno.1º de la misma Ley establece que en las entregas de bienes se producirá cuando "tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable" , indicándose a continuación que "No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente".

Tanto la "puesta a disposición" como la "puesta en posesión" a que hace referencia la Ley del IVA , permiten insertar el devengo en la transmisión de la propiedad, que en nuestro ordenamiento jurídico se produce por la conjunción de título y modo ( artículos 609, para derechos reales en general y 1462 del Código Civil . para la compraventa, siendo aplicable el último de ellos al contrato de permuta, por la remisión contenida en el artículo 1541 del mismo texto legal ).

Sin embargo, el TJCE, en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, al resolver el asunto C-320/88, Caso Staatssecretaris van Financiën contra Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV , elaboró una doctrina, en la que, tratando de establecer una uniformidad entre los distintos países, la puesta a disposición se separa de la entrega precisa para la transmisión del dominio.

En el supuesto a resolver resultaba que mediante acta notarial otorgada por Safe y Kats, la primera debía transmitir a la segunda un derecho incondicional de propiedad sobre el inmueble, libre de hipotecas y de otros derechos reales por el precio de 2 250 000 HFL. Con arreglo a dicha acta notarial, eran de cuenta y riesgo de Kats, que adquiriría el poder a disponer del inmueble, los cambios de valor, los frutos y las cargas de la cosa vendida. Además, Safe se obligaba a efectuar la transmisión de la propiedad del inmueble cuando Kats lo deseara y a más tardar, el 31 de diciembre de 1982. A estos efectos, Safe otorgó a Kats un poder irrevocable para efectuar la transmisión de la propiedad jurídica del inmueble. Sin embargo, el 11 de agosto de 1983, los síndicos de la quiebra de Kats otorgaron una escritura notarial en cuya virtud cedían a un tercer adquirente los derechos que Kats poseía sobre el inmueble en virtud del acta notarial a que antes se ha hecho referencia, por un precio de 450 000 HFL y el mismo día, Safe transmitió la propiedad jurídica del inmueble a dicho tercero.

Como se girara liquidación por Impuesto sobre el Volumen de los negocios por la entrega de Safe a Kats, en la reclamación interpuesta contra la misma, el Staatssecretaris van Financiën sometió al Tribunal la siguiente cuestión:

¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que sólo existe entrega de un bien en el sentido de dicha disposición cuando se transmite la propiedad jurídica del mismo?

Pues bien , el fallo de la Sentencia fue el siguiente:

1º.-El apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera « entrega de bienes » la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien .

2º.-Corresponde al Juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva."

La argumentación del TJCE es la siguiente:

"6.Procede recordar que, según el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva: " se entenderá por " entrega de bienes " la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas al propietario."

7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien .

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien , este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes , que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.

9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera " entrega de bienes " la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien ."

(En el mismo sentido, Sentencias de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03 HE y de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05 , Aktiebolaget).

De acuerdo con esta doctrina, el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CEE dispone que se entenderá por entrega de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario", y en el mismo sentido, dentro de nuestro Derecho interno, se consideran entregas de bienes a efectos de IVA , las de los aprovechamientos urbanísticos (Resoluciones de la Dirección General de Tributos números 1548-09, de 26 de junio y V1449-09, de 19 de junio).

Existe pues en Derecho Comunitario un concepto económico más que jurídico de la entrega de bienes , de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aún cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario.

Pues bien, en el caso que hemos de resolver, la sentencia impugnada -cuya transcripción figura en el Fundamento de Derecho Primero- no solo no considera acreditado que ZUSA pusiera las fincas a disposición del Ayuntamiento de Zaragoza en el año 1982, sino que lo que considera probado es que "la transmisión del poder de disposición" se llevó a cabo por voluntad de las partes en la fecha del otorgamiento de la escritura en 1 de junio de 1999."

En todo caso, es la propia sentencia la que pone de manifiesto que la certificación expedida por el Ayuntamiento, en la que se hace referencia a las obras llevadas a cabo en Torrera de Monca de Aragón no prueba una manifestación de entrega o puesta a disposición. Tampoco puede tener ese significado la baja en el Catastro de las fincas, a la que no se refiere la sentencia, y que más bien supone, junto a lo anterior, un indicio de que fueron objeto de ocupación por el Ayuntamiento, tal como apuntara en su Resolución el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En definitiva, lo decisivo es que, aun cuando el Ayuntamiento de Zaragoza tuviera la posesión "material" de las fincas, no existió cesión de facultades de propietario en momento anterior alguno, por lo que hay que confirmar el criterio de la Sala de instancia, en el sentido de que la única entrega y puesta a disposición por parte de ZUSA es la que tuvo lugar a través de la escritura de permuta.

Por lo expuesto, los motivos de casación no prosperan..."

Pues bien, en el presente caso, como muy bien recuerda la Abogacía del Estado, la liquidación impugnada da por acreditado, y la actora no discute que dicha transmisión de 27.12.2007 vino acompañada de la entrega de llaves, deduciéndose del folio 82 del expediente la transmisión de la posesión y las facultades inherentes a la propiedad, conforme al art.1462.2 del Código Civil . Dicha tradición instrumental, como supuesto de traditio ficta, no se opone al Derecho Comunitario, porque ha venido acompañada de una transmisión del poder de disposición, en línea con las sentencias del TJUE de 8.2.1990, asunto C-320/88 y del Tribunal Supremo de 30.1.2014. En consecuencia, la entrega de las 51 viviendas ha venido acompañada de ocupación, por lo que las entregas posteriores recaen sobre viviendas no nuevas, y por tanto, están exentas, conforme al art.20.Uno.22 de la LIVA . Y ello lo ratifica el hecho de que la actora en el escrito de conclusiones guarda relevante silencio sobre esta cuestión.

En segundo lugar, no puede obviarse que la entrega de las 51 viviendas, aunque se trate de una entrega entre empresarios, convierten a la actora en consumidor final, careciendo de las condiciones de promotor en el sentido definido por el art.9 de la Ley 38/1999 , pues es ajeno a las obras de edificación a que se refiere dicho precepto, y no por ello deja de ser primera entrega, en la medida en que la mencionada entrega no graba ningún valor añadido resultante de la transmisión, sin alterar la naturaleza física de las viviendas, una vez aceptada por la recurrente en el escrito de la demanda, aquietándose a la resolución del TEAC, que la totalidad de las viviendas estaban construidas.

Ello determina la improcedencia de la deducción, al ser el destino previsible de dichas entregas la transmisión a terceros como operación sujeta y exenta.

#### **Quinto.**

Respecto del ejercicio 2.008 la actora considera que procede la no admisión de la deducción de la factura emitida por Inverfondo Also S.L. por la adquisición de vivienda y dos locales en Aguilar de la Frontera ( Córdoba), al no diferenciar la factura el 7% de IVA soportado por la compra de vivienda y el del 16% que corresponde a los locales, habiéndose aplicado a todo el conjunto adquirido el tipo del 16%, y ello por aplicación del principio de íntegra regularización tributaria, en la medida en que a la misma regularización se debió al menos aplicar la deducción del 16% del IVA soportado por los locales, y como ingreso indebido devolver el exceso del IVA soportado sobre la vivienda.

Sobre la aplicación de dicho principio dispone la STS Sentencia del TS de 6 de noviembre de 2.014, recurso 3110/2012 :

" Ahora bien, parece oportuno recordar que, tal como se ha dicho en la Sentencia de 5 de junio de 2014 (recurso de casación 947/2012 , en el que se enjuició una situación análoga a la que ahora resolvemos), el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida y que por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002 ) se dijo: " 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 la misma Sentencia se dijo que "es patente 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 ."

Este criterio se confirmó en la Sentencia de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012 ).

En el mismo sentido, Sentencias de 10 de abril de 2014 ( recurso de casación 2887/2012), de 11 de abril de 2014 ( 2877/2012 ) y de 2 de octubre de 2014 ( recurso de casación 5668/2011 ).

A la misma conclusión se llega con la invocación de los principios de neutralidad del impuesto y de proscripción del enriquecimiento injusto.

En todo caso, la doctrina expuesta es aplicable no solo en los casos en que la regularización inspectora comporta una liquidación a ingresar, sino en aquellos otros en que, como en el presente, supone una disminución del importe a devolver al no admitir compensación con IVA soportado.

Por ello, se estima el motivo..."

De lo expuesto se deduce que dicho principio, fundamentado en el art.103.1 de la LGT 58/2003, así como en el principio de respeto a los actos propios, de interdicción de la arbitrariedad, eficacia y celeridad, recogidos en los art.9.3 y 103.1 de la CE , conlleva precisamente, que cuando la Administración se ve obligada a regularizar la situación del obligado tributario, lo debe hacer en su totalidad, en lo favorable y desfavorable, de modo que no puede reconducir o reenviar al obligado tributario a reclamar lo que le beneficia en virtud de dicha regularización a otros procedimientos. Así, en virtud de dicho principio el obligado tributario puede exigir de la Administración un tratamiento coherente con la situación que se pretende regularizar a todas las cuestiones que se deriven del propio procedimiento.

En el caso presente, no procede invocar un mero argumento formal para denegar la deducibilidad del IVA soportado al socaire de que las facturas no diferencian entre el IVA correspondiente a la vivienda y a los locales. Y en este sentido debe darse la razón a la actora cuando considera que en virtud del mencionado principio de

Íntegra regularización debe deducirse el IVA soportado conforme al tipo procedente y devolverse como ingreso indebido el que se ha soportado en exceso pudiendolo haber efectuado la Inspección en la propia regularización tributaria realizada. En estos términos ha de estimarse la impugnación formulada por la recurrente, debiéndose dictar en ejecución de sentencia nueva resolución por la Inspección tributaria que se atenga a lo interesado por la recurrente en este punto.

#### **Sexto.**

En cuanto a la imposición de las sanciones opone la actora:

- 1.- Improcedencia de la sanción respecto de los conceptos regularizados impugnados.
- 2.- Existencia de una interpretación razonable excluyente de sanción por existir dudas razonables respecto de la no deducibilidad de las facturas correspondientes a la adquisición de las 51 viviendas.
- 3.- Falta de justificación o motivación de la culpabilidad en los acuerdos sancionadores.

Respecto del primero de los motivos, lógicamente debe ser estimada la impugnación de la sanción respecto de la factura emitida por Inverfondo Also S.L., como consecuencia de la estimación de la impugnación frente a la liquidación en este punto.

Respecto del segundo de los motivos hemos de recordar que el respeto al principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario sancionador se reconocía tanto el art.77, de la LGT 230/63 como el art. 183.1 de la vigente LGT 58/2003, por entender la recurrente que la resolución impugnada no ha fundamentado las razones para sancionar a la recurrente.

El principio de culpabilidad en el ámbito tributario respondía a una doctrina extraída del art. 77.4 de la LGT de 28.12.1963, y recogida por la jurisprudencia del TC y TS ( STC 76/90 de 26 de abril y STS 9.1.1991 , 13.4.1996 , 26.9.1996 , 7.7.1997 , 26.7.1997 , 9.12.1997 , 18.7.1998 , 17.5.1999 , 16.10.2000 , 13.7.2002 , 31.1.2003 , 8.3.2003 , 11.11.2003 por todas, así como de la Circular de 24 de febrero de 1988 de la Dirección General de Inspección Financiera) que permite excluir el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria si la actuación del sujeto pasivo deriva de una interpretación razonable de la norma tributaria y no ha existido ocultación documental alguna.

La vigente LGT 58/2003 reconoce este principio en el art. 178 y 179, calificándolo como de responsabilidad, y concretando el art. 179.2 las causas por las que puede tener lugar la exoneración de responsabilidad

En el supuesto de hecho examinado, respecto de la regularización derivada de la entrega de viviendas puede decirse que concurre una interpretación razonable de la norma tributaria, sin que ello sea contradictorio con el hecho de que no sea de tal relevancia que determinen el planteamiento de una cuestión prejudicial, en la medida en que a la actora pueden suscitarse dudas a la deducibilidad del IVA soportado, aunque puedan quedar superadas mediante una interpretación finalística y jurisprudencial de los preceptos examinados.

Por otro lado, tampoco las resoluciones impugnadas cumplen las exigencias de motivación, como exigencia derivada del principio de culpabilidad conforme a la doctrina de Tribunal Supremo que exige la motivación de la culpabilidad ( STS de 22.10.09, recurso 2422/03 , 1-2-10, recurso 6906/04 , y 12-7-10, recurso 480/07 ). Y es así que la resolución impugnada en tan sólo dos párrafos del folio 7 singulariza la motivación respecto de la recurrente, invocando "un cierto menosprecio o menoscabo de la norma", y la existencia de una conducta voluntaria que obvia la normativa de aplicación. Lo cierto es que la Sala considera insuficiente esa motivación, pues aunque la misma no se tenga que valorar necesariamente por su extensión sí precisa al menos la justificación de la procedencia de la sanción más allá de la mera invocación de la existencia de un incumplimiento normativo, lo que no ha tenido lugar en autos.

Lo expuesto conlleva la anulación de los acuerdos sancionadores del recurso contencioso-administrativo, sin necesidad de entrar en los demás motivos de contenido menor igualmente invocado respecto de los mismos, con la consiguiente anulación de la resolución del TEAC impugnada en autos también en este punto.

#### **Séptimo.**

En consecuencia, a la vista de lo expuesto, procede estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo, y en consecuencia, anular la resolución del TEAC impugnada en autos, en los términos indicados en el fundamento de derecho quinto y sexto, respecto de la factura mencionada y ejercicio de 2.008, e igualmente los acuerdos sancionadores impugnados, de los que derivan, desestimándose, por ello, el presente recurso contencioso-administrativo, sin realizar condena alguna en cuanto al pago de las costas procesales, conforme a lo prevenido en el artículo 139 de la ley reguladora de esta Jurisdicción en materia de costas procesales.



VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

### **FALLAMOS**

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Sexta) ha decidido:

1º.- ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por INEXNET COM S.L., representado por el Procurador Sr. Manuel Lanchares Perlado contra la resolución del TEAC de fecha 17 de octubre de 2.013 expresada en el fundamento jurídico primero, la cual se anula parcialmente en cuanto a la liquidación en los términos indicados en el fundamento de derecho quinto y en el sexto respecto de las sanciones impuestas en su totalidad.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso ordinario de casación que se podrá preparar en esta Sección en el plazo de los diez días siguientes al de su notificación, por lo que no es firme, llevándose testimonio de la misma a los autos principales.

Así por nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente -en su caso-, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 7/09/2015 doy fe.

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.