

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

Referencia: NFJ062812

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 1007/2016, de 9 de mayo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3165/2014***SUMARIO:**

**Procedimiento contencioso-administrativo. Recurso de casación ordinario. Inadmisibilidad. Inobservancia de requisitos. Cuantía.** La liquidación es consecuencia del cambio de la afectación de viviendas del sector de promoción al sector de arrendamiento que constituye, a juicio de la Administración, un autoconsumo, y como tal una operación asimilada a las entregas de bienes a título oneroso, que determina un devengo instantáneo del IVA cuando se efectúa la operación gravada, conforme a las previsiones del art. 75 Ley 37/1992 (Ley IVA). Por tanto, partiendo de esta premisa, resultaría correcto tomar como base imponible el importe de los gastos soportados por la entidad para la construcción del inmueble que ascendió a 7.546.997,10€, y referir el devengo a un solo trimestre, siendo irrelevante que el cambio de actividad se iniciara el 1 de enero de 2010 y finalizara el 31 de septiembre de 2010 -a lo largo de 3 trimestres-, pues es el momento en que se produce tal cambio -no antes, ni después, ni durante- cuando de forma instantánea se produce el devengo del impuesto y la procedencia de la liquidación.

**IVA. Deducciones. Operaciones que dan derecho a deducción. Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas. Concepto de primera entrega de edificaciones.** Normalmente la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas son dos sectores diferenciados de actividad al diferir en más de 50 puntos sus porcentajes de deducción y por tanto, en el caso de que se produzca un cambio de afectación desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento, se produce el hecho imponible del autoconsumo. Y es que el cambio de afectación de un edificio de la actividad de promoción inmobiliaria a la de arrendamiento supone un cambio en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas diferente al correspondiente a la actividad a la que se afectó inicialmente el bien.

Pues bien, la aplicación de esta doctrina al caso de autos (en que se alquilan determinadas viviendas que integran una promoción, mediante contrato de arrendamiento sin opción de compra, a la espera de que el mercado se recupere y poderlas vender) comportaría la estimación del motivo y del recurso de casación interpuesto, si no mediara una concreta valoración de la prueba obrante en autos efectuada por el tribunal de instancia que no puede considerarse arbitraria y que, por tanto, no puede ser corregida en casación. En efecto, la Sala de instancia utilizando medios de prueba y presunciones judiciales que no pueden tacharse de ilógicos, llega a la conclusión de que no se produjo la dedicación de las viviendas al arrendamiento, en lugar de a su venta, lo que excluye en su opinión que existiera un verdadero cambio de actividad económica de la promotora que supusiera realmente el autoconsumo gravado por el IVA. Los plazos contemplados, la actividad desarrollada por la inmobiliaria desde el 2003 y las gestiones efectuadas, incluso en el 2010, junto con el resto de la actividad probatoria pudieron llevar al tribunal a quo a considerar, en su sentencia, que no se había producido el cambio de actividad; y tal conclusión, en la medida en que no es arbitraria, no puede ser sustituida por la valoración de la prueba que este tribunal solo podría efectuar de ser o constituirse en tribunal de instancia.

[Vid., SAN, de 5 de junio de 2014, recurso nº 410/2012 (NFJ062810), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9, 20.Uno.22º y 94.

**PONENTE:**

*Don Rafael Fernandez 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 nueve de Mayo de dos mil dieciséis.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 3165/2014, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia, de fecha 5 de junio de 2014, dictada por la Sección Sexta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 410/12, en el que se impugnaba resolución, de fecha 3 de febrero de 2011, dictada por la Delegación Especial de la AEAT, sobre liquidación por IVA. Ha sido parte recurrida "COMPAÑÍA EUROPEA SAN SEBASTIAN DE LOS REYES, S.L.", representada por el Procurador de los Tribunales don Carlos Mairata Laviña.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En el recurso contencioso administrativo núm. 410/2012, seguido ante la Sección Sexta de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia, con fecha 5 de junio de 2014, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Estimamos el recurso interpuesto y en consecuencia anulamos el acto impugnado. Se imponen las costas a la Administración demandada".

### Segundo.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Abogado del Estado, en la representación que le corresponde, se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

### Tercero.

Dicha representación procesal, por escrito presentado el 4 de noviembre de 2014, formaliza el recurso de casación e interesa se dicte sentencia por la que se case la sentencia recurrida y la sustituya por otra en la que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

### Cuarto.

La representación procesal de "COMPAÑÍA EUROPEA SAN SEBASTIAN DE LOS REYES, S.L." formalizó, con fecha 23 de julio de 2015, escrito de oposición al recurso de casación interesando sentencia que lo inadmita o, subsidiariamente, declare no haber lugar al mismo, por ser conforme a Derecho la sentencia impugnada, con imposición, en todo caso, de las costas a la parte recurrente.

### Quinto.

Por providencia de 20 de enero de 2016, se señaló para votación y fallo el 19 de abril de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

La sentencia de instancia tiene en cuenta los siguientes hechos:

"1) En el curso de un procedimiento de comprobación limitada, la Unidad de Verificación y Control de la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, practicó a la recurrente una liquidación provisional relativa al período 3T de 2010, en concepto de I.V.A. Esta liquidación modifica las bases imponibles y cuotas por operaciones realizadas en régimen general como consecuencia de operaciones no

declaradas y sujetas a gravamen conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992 y se basa en los hechos que la A.E.A.T. estima probados y se exponen a continuación:

-La recurrente consta dada de alta en el epígrafe 833.2 Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, desde el 20-2-2003. Desde ese momento sólo se ha deducido las cuotas de IVA soportado en la construcción de una promoción inmobiliaria: un bloque de 82 viviendas en la calle María Pacheco n.º 5 y 10, en San Sebastián de los Reyes, con plaza de aparcamientos y trastero. La deducción referida se corresponde con el 4T de 2009, fue instada el 28 de enero de 2010, y su importe, efectivamente devuelto por la A.E.A.T., ascendió a 593.100,31 euros.

-Afirma la A.E.A.T que, si bien la intención de la recurrente era la de construir las viviendas para su posterior transmisión en bloque a un único adquirente, este propósito fue incumplido por las circunstancias del mercado, pues solo consiguió realizar un compromiso de venta, el 25/11/09, con la mercantil Avit Patrimonios y Servicios Generales SL, mediante un contrato de opción de compra, con un plazo de 5 años, a precio cero.

-La A.E.A.T afirma que el bloque de viviendas de la calle María Pacheco, que contaba con la condición de VVP, se destinó, al menos a partir del tercer trimestre de 2010, a la actividad de arrendamiento de viviendas sin opción de compra y, además, sin poner a la venta ninguna de ellas. Esta afirmación se apoya, por una parte, en una diligencia de fecha 6 de septiembre de 2010, extendida por la A.E.A.T dentro de un procedimiento de comprobación de datos censales, locales declarados y actividad efectivamente desarrollada, y por otra, en la información obtenida en internet, tanto en la web de El Idealista, como en la de la entidad gestora Planurbana.

-Como consecuencia de lo anterior, el 3 de febrero de 2011, la A.E.A.T, dicta resolución con liquidación provisional, en el sentido siguiente:

a) De conformidad con el artículo 9.1 c) de la Ley 37/1992, la operación descrita, entrega de la Promoción inmobiliaria ejecutada, al arrendamiento de viviendas sin opción de compra, debe calificarse como un supuesto de autoconsumo, y por tanto, una operación asimilada a la entrega de bienes a título oneroso, lo que implica el devengo y exacción del citado impuesto, tomando como base imponible, el importe de los gastos soportados por la recurrente para la construcción del inmueble (7.546.997,10 €).

b) De conformidad con los artículos 20.uno.23 y 94 de la Ley 37/1992, siendo la única actividad realizada por la recurrente en 2010 el arrendamiento de viviendas sin opción de compra, actividad, sujeta y exenta, no procede la deducibilidad de las cuotas soportadas durante ese año.

2) Frente a la anterior resolución, la recurrente interpuso el 16 de febrero de 2011, reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.C, que no ha dictado hasta la presente resolución expresa.

3) El 18 de marzo de 2011, la recurrente presentó ante la Delegación de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T (Unidad de Suspensiones), una solicitud de compensación parcial de un crédito tributario que la recurrente tenía frente a la AEAT, con la deuda tributaria y además, suspensión del remanente de la liquidación provisional garantizada con aval bancario.

4) La A.E.A.T le comunicó un Acuerdo de compensación, siendo el remanente garantizado de 7.862,02 euros".

La representación de la ahora recurrida en casación interpuso, en su día, recurso contencioso-administrativo frente a la liquidación de 3 de febrero de 2011 fundamentada en las siguientes alegaciones:

1.º) Inexistencia de cambio de afectación de sector de actividad.

2.º) Insuficiencia de prueba sobre el cambio de afectación e indebida valoración de la prueba aportada por la recurrente, con infracción de los artículos 105 y 106 LGT .

3.º) Vulneración del principio de actos propios y confianza legítima, al reconocer la AEAT el carácter de promotor inmobiliario y liquidar por ser la actividad de la demandante la de arrendamiento de viviendas.

4.º) Infracción del artículo 91.dos.1 6.º de la Ley 37/1992, por aplicación incorrecta del tipo reducido, en lugar del super-reducido.

La sentencia de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con base en la siguiente argumentación:

" Para la resolución del presente asunto, resulta indispensable delimitar con toda precisión el presupuesto fáctico sobre el que se asienta el punto de discordancia entre la Administración tributaria y la entidad recurrente y de esta manera, proceder a seleccionar la normativa aplicable para la resolución de la cuestión controvertida.

La recurrente sostiene en su demanda que la actividad económica que ha desplegado y por la que ha practicado las correspondientes autoliquidaciones en materia de I.V.A, es la de construcción de una promoción inmobiliaria de 82 viviendas para su venta en bloque a un solo adquirente. Dada su condición de promotor, no

discutida, tiene derecho a solicitar la deducción del I.V.A soportado en el ejercicio de la actividad de promoción, a lo que la A.E.A.T accedió.

Por su parte, la A.E.A.T subraya que, con posterioridad a la terminación de la construcción referida y ante las dificultades del mercado inmobiliario, la recurrente procedió a arrendar las viviendas sin opción de compra, lo que constituye un cambio de actividad. Por ello, en aplicación del artículo 9.1 de la Ley 37/1992, procede girar la correspondiente liquidación provisional en concepto de I.V.A, calificando los hechos como un supuesto de autoconsumo asimilado a la prestación de bienes y servicios.

En este contexto deben analizarse los argumentos de la recurrente, que, anticipamos, deben tener una acogida favorable, sobre la base de las siguientes consideraciones:

-La recurrente ha sido promotora y ejecutora de la promoción, hecho indiscutido, con la consecuencia de que la eventual transmisión de la misma, está sujeta y no exenta del I.V.A, razón por lo que no opera la exención del artículo 20.uno. 24.º de la Ley 37/1992 y resulta procedente su inclusión en la cadena del impuesto, con derecho a las deducción del I.V.A soportado en el ejercicio de su actividad.

- La recurrente acredita haber elevado a público ante Notario, el 25 de noviembre de 2009, un contrato privado de opción de compra, suscrito en la misma fecha y que tiene por objeto la promoción en bloque, con una entidad tercera, en concreto con la sociedad Avit Patrimonios y Servicios Generales SL, por un plazo de 60 meses.

La particularidad de esta opción de compra, radica en que las partes pactaron expresamente la gratuidad de la misma, ofreciendo en sus manifestaciones en el expediente administrativo, una explicación que estimamos razonable para esta forma de proceder, pues la venta, dada la condición de V.P.P de la promoción, quedaba sujeta a la autorización de un tercero, en concreto la Consejería competente en materia de vivienda, según dispone el artículo 20 del Decreto 11/2005 de 27 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Viviendas con Protección Pública de la Comunidad de Madrid.

-El hecho de que la promoción inmobiliaria y el arrendamiento sean actividades económicas distintas, no significa que, necesariamente la conducta de la recurrente deba ser calificada como un cambio de actividad, pues debe tenerse en cuenta a este respecto, lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22. A de la Ley 37/1992 .

Esta norma, que regula los supuestos de exención del I.V.A, reserva esta circunstancia para las segundas y ulteriores entregas de bienes, lo que, en consecuencia, excluye la primera, que, sin embargo, sólo tendrá esta condición, cuando se produzca la entrega de una construcción que, como ocurre en este caso, esté terminada.

A continuación, precisa que, "no obstante, no tendrá la consideración de primera entrega, la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo".

Tal y como se desprende de dicha norma, el hecho de que determinadas viviendas que integran la promoción hayan sido alquiladas, mediante contrato de arrendamiento sin opción de compra, no implica "per se", un cambio de actividad imputable a la recurrente a los efectos de privarle de la posibilidad de realizar las pertinentes deducciones de cuotas por IVA soportado en la construcción de la misma. En todo caso debe precisarse, que no habrían transcurrido aún dos años desde el uso denunciado (la Administración liquida en relación al 4t de 2010, e indica en la resolución recurrida que tiene constancia de la entrega de determinadas viviendas en alquiler desde septiembre de 2010, mientras que la recurrente admite expresamente que ya en 2009 ofreció algunas viviendas de la promoción en arrendamiento).

Pero, aún más, en el presente caso, la recurrente ha acreditado, fehacientemente, haber suscrito un contrato de opción de compra con un plazo de 5 años (60 meses), que afectaría a la promoción en bloque. Una razonable interpretación de la norma descrita, nos conduce, sin dificultad alguna, a concluir que, la calificación de primera entrega no queda desvirtuada por el hecho de que la referida opción tenga un plazo más o menos dilatado, ya que, mientras la misma está en vigor, persiste la obligación de venta para la recurrente y por otra parte, si la norma citada admite un plazo de dos años para mantener la calificación de primera entrega de los bienes dados en arrendamiento sin opción de compra, con mayor razón debe entenderse que mantiene dicha calificación, para supuestos en los que exista dicha opción, aunque el plazo para ejercitarla, como ocurre en este caso, sea superior a los dos años.

Sobre este punto, la recurrente aporta indicios probatorios, no rebatidos por la Administración de que la empresa que gestiona los arrendamientos, Planurbana, se inscribe en la órbita de la entidad que ha firmado la opción de compra Avit Patrimonios y Servicios Generales SL (Avit), lo que vendría a reforzar la tesis de que la entrega de las viviendas en arrendamiento es meramente instrumental y no el objetivo principal perseguido por la recurrente, que mantiene su compromiso notarial de venta.

La prueba presentada al respecto, documento n.º 12 de los que acompañan la demanda, es de naturaleza indiciaria, pues, en ningún momento, se acredita de forma directa que Avit controla, aún de forma indirecta a Planurbana. No obstante, el hecho de que esta última entidad y la propietaria de la página web donde aparece

Planurbana compartan el mismo domicilio social, puede, razonablemente, llevar a esa conclusión, especialmente cuando este argumento no ha sido rebatido.

-En orden a reforzar estos argumentos, la recurrente subraya la necesidad de apreciar la existencia, por su parte, lo que la misma califica como una serie de criterios de intencionalidad debidamente objetivados, en orden a garantizar la neutralidad del impuesto y que permiten razonablemente concluir, que no ha existido el cambio de actividad denunciado.

Estos criterios o circunstancias son los siguientes: a) desde el año 2003, la recurrente se dedica a la promoción inmobiliaria, extremo expresamente reconocido en la resolución recurrida, b) la A.E.A.T ha confirmado el propósito de la recurrente, al devolverle el I.V.A soportado en un procedimiento de comprobación limitada: resolución de 27 de diciembre de 2009 que se incorpora como documento n.º 3 de los que acompañan la demanda, c) la recurrente, durante el ejercicio de 2010, ha hecho gestiones efectivas con agentes inmobiliarios especializados en este tipo de transacciones para la venta de la promoción lo que se acredita con los documentos n.º 5 y 6 de los que acompañan la demanda, y ha solicitado a Tecnitasa un estudio de mercado, que obra en autos, para adecuar el precio de venta, como es de ver en el documento n.º 7 de los que acompañan a la demanda, d) una auditora de prestigio internacional (Deloitte SL), ha confirmado, tras el examen de las cuentas anuales de la entidad, que no se ha producido alteración contable alguna en las cuentas de la entidad recurrente por lo que respecta al ejercicio de 2009, figurando el capítulo correspondiente a la promoción inmobiliaria calificado en las cuentas anuales, como existencias.

El examen crítico de estas manifestaciones, contrastado con la documentación obrante en autos, nos lleva a coincidir con los planteamientos formulados, que se realizan desde la perspectiva de garantizar el respeto al principio básico de la neutralidad del impuesto.

El razonamiento que acaba de exponerse, que tiene en cuenta exclusivamente la normativa reguladora del impuesto y la actividad desplegada por la recurrente, en el contexto en el que la misma se desarrolla, se ve afectado de forma transversal, por la legislación autonómica que incide también en la posición jurídica de la recurrente.

En efecto, la recurrente obtuvo para la referida promoción, en concreto el 11 de febrero de 2005, la calificación provisional de Vivienda con Protección Pública, que se consolida con una resolución del Director General de Vivienda y Rehabilitación de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio de la Comunidad de Madrid, de fecha 25 de agosto de 2009, que figura en autos con el n.º 10 de los documentos que acompañan a la demanda, mediante la que otorga a la promoción inmobiliaria referida, la calificación definitiva de viviendas con protección pública.

A continuación, dicha resolución precisa que las mencionadas edificaciones quedan sometidas, durante el plazo señalado en el Anexo adjunto al régimen de uso, conservación y aprovechamiento y sancionador, previsto en la Ley 6/97 de 8 de enero de Protección Pública a la Vivienda, la Comunidad de Madrid, el Real- Decreto Ley 31/1978 de 31 de octubre y demás disposiciones de desarrollo. En el Anexo al que se refiere dicho documento, se indica que el régimen de uso previsto es el de arrendamiento y el plazo de amortización, de 10 años.

En estas circunstancias, debe concluirse que la recurrente, al tiempo que ha procedido al arrendamiento de las viviendas, no ha modificado la afectación de la promoción, pues en la entrega de dichos pisos al mercado del arrendamiento, incidió una obligación legal, cuyo incumplimiento hubiera desencadenado la incoación de un expediente sancionador.

Debe precisarse que esta entrega de bienes en arrendamiento, en modo alguno impide la venta de los pisos, si bien ello debe hacerse en las condiciones que se establecen en el artículo 20 del Decreto, esto es, por promoción completa y con previa autorización de la Consejería competente. Si se tiene en cuenta, como antes se ha destacado, que la entidad que los alquila se encuentra inserta en el grupo empresarial de la entidad firmante de la opción de compra, se refuerza el argumento de que no ha existido en realidad variación de la actividad económica en ningún caso.

Resulta en todo caso llamativo, constatar que la documentación relativa a esta sujeción a la legislación autonómica, obraba en poder de la Administración desde el 14 de julio de 2010, entregada por la recurrente, por lo que ésta no puede alegar que, con posterioridad haberse dictado la resolución de 27 de diciembre de 2010 y como fruto de una investigación cuyos resultados no obran en autos, vino a descubrir el cambio de actividad económica de la recurrente que califica de autoconsumo".

## **Segundo.**

El recurso de casación del Abogado del Estado se fundamenta en un único motivo formulado al amparo del artículo 88.a.d) LJCA, por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate. En concreto, por vulneración de:

a) Los artículos 9.1.c ; 20. Uno, apartados 22, 23 y 24 ; 94 ; 104 ; 112 y 113 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

b) Sentencia de esta Sala y Sección de 19 de mayo de 2014 (rec. de cas. 5263/2011 ).

c) Las normas sobre la sana crítica en la valoración de las prueba, al haber efectuado el Tribunal de instancia una valoración de los datos acreditados en autos (sic), que es arbitraria e irrazonable y vulnera los artículos 9.3 y 24 de la Constitución, en relación con la jurisprudencia de este Tribunal, según la cual, aunque la valoración de la prueba no puede ser discutida en casación, sí pueden ser objeto de revisión en sede casacional, determinados temas probatorios o relacionados con la prueba, como la infracción de las reglas de la sana crítica o cuando, al socaire de la valoración de la prueba, se realizan valoraciones o apreciaciones erróneas de tipo jurídico, como puede ser la aplicación a los hechos que se consideran probados de conceptos jurídicos indeterminados que incorporan las normas aplicables.

Ahora bien, antes de analizar el referido motivo, desglosado en tres apartados, es preciso que nos pronunciemos sobre la viabilidad procesal del recurso a la que se opone la entidad recurrida por tres razones: insuficiencia de la cuantía, falta de crítica de la sentencia [de instancia] y, subsidiariamente, "renuncia al primer motivo de casación anunciado en el escrito de preparación. Inadmisión de la infracción de jurisprudencia invocada en el motivo único del escrito de interposición" (sic).

### **Tercero.**

La parte recurrida reconoce que por auto, de fecha 15 de enero de 2015, la Sección 1ª de la Sala acordó no acceder a la solicitud de inadmisión por insuficiencia de cuantía; sin embargo, sostiene que dicho rechazo se basaba en la mera consideración de que la liquidación en concepto de IVA, objeto de impugnación, estaba referida a un único periodo trimestral de liquidación y que la cuota así liquidada era superior a 600.000, pero sin prejuzgar la indebida imputación de la totalidad de dicha cuota a un solo periodo de liquidación.

El tenor literal del auto en este punto es el siguiente:

"No se aprecia la concurrencia de la causa de inadmisión del recurso opuesta por la parte recurrida. En efecto, en el caso que nos ocupa, la liquidación objeto de impugnación en la instancia está referida al tercer trimestre del ejercicio 2010 y la cuota liquidada en la misma asciende a la cantidad de 610.620,22 euros, sin que pueda cuestionarse en este trámite la arbitrariedad de la imputación alegada por la parte recurrida".

Es cierto que el referido auto no decide definitivamente la cuestión de la suficiencia para hacer viable el recurso de casación; y también es correcta la doctrina que la parte invoca sobre el cómputo trimestral (o mensual) de las cuotas por IVA a dichos efectos, según ha reiterado la jurisprudencia de esta Sala.

Por tanto, lo decisivo para acoger o rechazar la causa de inadmisión alegada por insuficiencia de cuantía es determinar si la mencionada cantidad de 610.620,22 euros corresponde a un solo trimestre, el tercero de 2010, como se entendió en la liquidación practicada o, por el contrario, ha de imputarse a más de un trimestre, como sostiene la parte recurrida. En concreto, argumenta que "instó ante la Agencia Tributaria la devolución del IVA soportado correspondiente al cuarto trimestre de 2009 y que dicha devolución fue concedida por la Oficina de Gestión Tributaria mediante notificación de resolución expresa de procedimiento de comprobación tributaria de 28 de febrero de 2010, y [...] habiéndose imputado arbitrariamente por la misma Oficina Gestora el supuesto cambio de afectación al tercer trimestre de 2010, deberá entenderse que dicho cambio de afectación se inició, como mínimo, el 1 de enero de 2010 y finalizó el 31 de septiembre de 2010, pues en caso contrario la citada Oficina no hubiese acordado la devolución de todas las cuotas del IVA soportado hasta el 31 de diciembre de 2009. Consecuentemente [añade] lo correcto a la hora de determinar la cuantía del recurso a efectos casacionales es distribuir el importe de la liquidación recurrida (610.620,22 euros) linealmente en tres trimestres/periodos de liquidación (primer, segundo y tercer trimestre de 2010) y no en uno solo, resultando el importe de cada liquidación 203.540,00 euros, cuantía inferior al límite casacional de 600.000 euros, por lo que debe inadmitirse el presente recurso de casación en sentencia" (sic).

El criterio expuesto no puede ser acogido. En efecto, la liquidación es consecuencia del cambio de la afectación de viviendas del sector de promoción al sector de arrendamiento que constituye, a juicio de la Administración, un autoconsumo, y como tal una operación asimilada a las entregas de bienes a título oneroso [ artículo 9.1.º c) LIVA ], que determina un devengo instantáneo del IVA cuando se efectúa la operación gravada, conforme a las previsiones del artículo 75 LIVA . Por tanto, partiendo de esta premisa, resultaría correcto tomar como base imponible el importe de los gastos soportados por la entidad para la construcción del inmueble que ascendió a 7.546.997,10, y referir el devengo a un solo trimestre. Este principio hace irrelevante que el cambio de actividad se iniciara el 1 de enero de 2010 y finalizara el 31 de septiembre de 2010, pues es el momento en que se produce tal cambio -no antes, ni después, ni durante- cuando de forma instantánea se produce el devengo del impuesto y la procedencia de la liquidación.

**Cuarto.**

La parte recurrida sostiene también que el recurso es inadmisibles porque el correspondiente motivo no hace una crítica real de la sentencia, sino que en él el Abogado del Estado se limita a reiterar los mismos argumentos genéricos que ya alegó en la instancia, manifestando su simple desacuerdo con la decisión adoptada por el Tribunal "a quo".

Si así fuera, resultaría aplicable la doctrina de esta Sala que la recurrida invoca y, por tanto, resultaría inadmisibles el motivo y el recurso. Pero la simple lectura del escrito de interposición del recurso a que apela dicha parte nos lleva a una conclusión diferente.

El Abogado del Estado comienza, en su escrito, enunciando el motivo, en los términos expuestos, resalta los términos en los que la sentencia impugnada centra la cuestión debatida. Pone de manifiesto que la Sala de la Audiencia Nacional señala que no hubo cambio de actividad por los razonamientos que reproduce. Y contrasta el pronunciamiento recurrido con los razonamientos y la decisión de la sentencia de esta Sala de 19 de mayo de 2014 (rec. de casación 5263/2011), argumentando que, frente a lo que sostiene la sentencia de la Audiencia Nacional, ha de entenderse que, en el presente caso, concurre el autoconsumo que apreció la sentencia invocada de este Tribunal.

Por último, el representante de la Administración recurrente en casación se refiere a lo dispuesto en el artículo 20. Uno. 22 LIVA y la legislación autonómica que entendía que incidía en el caso para confirmar el cambio de actividad.

En definitiva, en el motivo de casación formulado se aprecia una suficiente crítica de la sentencia de instancia que le hace procesalmente admisible.

**Quinto.**

Con carácter subsidiario, la recurrida señala que existe una renuncia al primer motivo de casación anunciado en el escrito de preparación relativo a la infracción de la jurisprudencia. Pero tampoco en esto podemos compartir su criterio.

En el escrito de preparación del recurso se anunciaron tres motivos.

El primero por el cauce del artículo 88.1 c) LJCA, por infracción de los artículos 24 y 120.3 CE, 33, 65 y 67 LJCA, 248.3 LOPJ y 218 LEC, por incongruencia y falta de motivación.

Y los dos siguientes por el cauce del artículo 88.1.d) LJCA, alegando en uno (el segundo) infracción de los artículos 9.1.c) ; 20 Uno, apartados 22, 23 y 24 ; 95, 104, 112 y 113 de la LIVA . Y en el otro (el tercero) infracción de la jurisprudencia, en el que se aludía a la vulneración de las normas de la sana crítica en la valoración judicial de la prueba, con cita de los artículos 9.3 y 24 CE .

Y, luego, en el escrito de interposición el único motivo anunciado que no se formaliza es el primero, por el cauce del artículo 88.1.c) LJCA, que ha de entenderse que se abandona o se renuncia a su formulación. Pero los otros dos motivos del escrito de preparación se refunden y se formulan conjuntamente en un único motivo que incorpora tres incisos, en el segundo de los cuales -en el de la letra B)- se alude expresamente a la "infracción de la sentencia dictada por esa Sala del Tribunal Supremo, Sección Segunda, el día 19 de mayo de 2014, en el recurso de casación 5263/2011".

En consecuencia, no puede prescindirse, como pretende la recurrida, de la doctrina contenida en dicha sentencia de esta Sala que invoca el Abogado del Estado.

**Sexto.**

1. La sentencia de instancia, como ha quedado reseñado considera que el hecho de que la promoción inmobiliaria y el arrendamiento sean actividades distintas, no significa que, necesariamente la conducta de la recurrente deba ser calificada como un cambio de actividad porque debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 20.Uno 22 LIVA . Esta norma que regula los supuestos de exención del IVA reserva esta circunstancia para las segundas y posteriores entregas de bienes, lo que, en consecuencia excluye la primera que, sin embargo, sólo tendrá esta condición cuando se produzca la entrega de una construcción que, como ocurre en este caso, esté terminada.

Razona la sentencia de instancia que se trata de primera entrega no desvirtuada porque no habrían transcurrido aún dos años desde el uso denunciado, porque la opción de compra convenida con un plazo de cinco años no excluye que "persista la obligación de venta para la recurrente [demandante] "y por otra parte, si la norma citada admite un plazo de dos años para mantener la calificación de primera entrega de los bienes dados en arrendamiento sin opción de compra, con mayor razón debe entenderse que mantiene dicha calificación para los supuestos en que exista dicha opción, aunque el plazo para el ejercitarla, como ocurre en este caso, sea superior a los dos años".

Refuerza su razonamiento la sentencia de instancia mediante una valoración probatoria que lleva a la Sala de la Audiencia Nacional a decir que la entrega de viviendas en arrendamiento es meramente instrumental y que el objetivo principal perseguido por la demandante en la instancia era mantener su compromiso notarial de venta. Y a continuación menciona los medios probatorios que toma en consideración.

2. El artículo 9.1 LIVA regula las denominadas operaciones de autoconsumo de bienes, en el que tradicionalmente se distinguen operaciones de consumo externo y operaciones de autoconsumo interno, según que la operación trascienda o no del ámbito de la actividad económica.

Y, en todo caso, al examinar una posible operación de autoconsumo interno, como ocurre en el presente recurso, ha de tenerse presente el principio básico de neutralidad que preside el IVA; y que, precisamente, dicho autoconsumo se concibe como mecanismo tendente a evitar desviaciones en la práctica de las deducciones.

El sometimiento a gravamen de los cambios de afectación entre sectores diferenciados de actividad encuentra su justificación en la necesidad de adecuar el ejercicio del derecho a la deducción a la utilización real del bien y al régimen aplicable de cada sector de la actividad. El gravamen de estas operaciones de autoconsumo no responde exclusivamente a una finalidad antifraude, como es el de impedir el trasvase fraudulento entre sectores diferenciados de la actividad que pueda redundar en un beneficio derivado del derecho a la deducción del IVA soportado de quien carece de él. El fundamento de esta modalidad de autoconsumo es también permitir el ajuste de las deducciones en el IVA, evitando la consolidación de aquellas que se han practicado conforme a las condiciones de deducibilidad de un determinado sector, cuando posteriormente el bien se afecta a otro sector cuyo régimen de deducción es diferente del inicial. En definitiva, a través del autoconsumo, y gracias a las previsiones de los artículos 102.Dos y 107 a 110 LIVA se consigue adecuar y equilibrar las deducciones practicadas a la utilización real que en cada momento se dé al bien. Por ello la LIVA, para considerar la existencia de sectores diferenciados, exige que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos, encargándose de precisar que se consideran actividades distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

Ahora bien, para apreciar la existencia de sectores diferenciados no basta con que las actividades desarrolladas por el empresario sean distintas, sino que además es necesario que sus regímenes de deducción sean diferentes, considerándose distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 LIVA, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difieren en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

3. La sentencia de este Tribunal que invoca, en su motivo, el Abogado del Estado, de fecha 19 de mayo de 2014 (rec. de cas. 5263/2011) ha proyectado la expresada doctrina general a las actividades de promoción inmobiliaria y la de alquiler inmobiliario, considerándolas categorías diferenciadas a los efectos del autoconsumo interno, porque así resulta de la CNAE que asigna el código 70.1 a las actividades inmobiliarias por cuenta propia que abarca la promoción inmobiliaria y la compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia y el 70.2 al alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia. Y además concurre el requisito de que la diferencia entre los porcentajes porcentuales sea superior a 50 puntos. Pues "todas las operaciones de la actividad de promoción inmobiliaria son operaciones sujetas y no exentas con un porcentaje de deducción para esta actividad según el artículo 104 de la Ley 37/1992, del 100%. Por su parte, la totalidad de las operaciones de arrendamiento de viviendas está exenta conforme al artículo 20.23 de la Ley 37/92 por lo que el porcentaje de deducción es de 0%".

Por tanto se puede afirmar que normalmente la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas son dos sectores diferenciados de actividad al diferir en más de 50 puntos los porcentajes de deducción y por tanto en el caso de que se produzca un cambio de afectación desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento se produce el hecho imponible del autoconsumo. Y es que el cambio de afectación de un edificio de la actividad de promoción inmobiliaria a la de arrendamiento supone un cambio en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas diferente al correspondiente a la actividad a la que se afectó inicialmente el bien.

4. La aplicación de la doctrina expuesta al presente caso comportaría la estimación del motivo y del recurso de casación interpuesto, si no mediara una concreta valoración de la prueba obrante en autos efectuada por el tribunal de instancia que no puede considerarse arbitraria y que, por tanto, no puede ser corregida en casación.

En efecto, la Sala de la Audiencia Nacional invoca el artículo 20.Uno.22 A LIVA y utilizando los medios de prueba y el ejercicio de presunciones judiciales, que no pueden tacharse de ilógicas, llega a la conclusión de que no se produjo la dedicación de las viviendas al arrendamiento, en lugar de a su venta, y con ello se excluye que existiera un verdadero cambio de actividad económica de la recurrida que supusiera, realmente, el autoconsumo gravado por el IVA. Los plazos contemplados, la actividad desarrollada por la inmobiliaria desde el 2003 y las gestiones efectuadas, incluso en el 2010, junto con el resto de la actividad probatoria pudieron llevar al tribunal "a quo" a considerar, en su sentencia, que no se había producido el cambio de actividad; y tal conclusión, en la medida en que no es arbitraria, no puede ser sustituida por la valoración de la prueba que este tribunal solo podría efectuar de ser o constituirse en tribunal de instancia.



**Séptimo.**

Los razonamientos expuestos justifican que se rechacen las causas de inadmisión opuestas por la parte recurrida y que, sin embargo, se rechace el único motivo de casación, con desestimación del recurso interpuesto por el Abogado del Estado.

Conforme a lo establecido en el artículo 139 LJCA, procede imponer a las partes las costas causadas a la Administración recurrente. Si bien, la Sala, haciendo uso de la facultas que reconoce el apartado 3 de dicho precepto, fija en 4.000 € la cifra máxima por dicho concepto.

**FALLAMOS**

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución esta sala ha decidido

Que debemos rechazar la inadmisión opuesta y, debemos, sin embargo, desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia, de fecha 5 de junio de 2014, dictada por la Sección Sexta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 410/12, en el que se impugnaba resolución, de fecha 3 de febrero de 2011, dictada por la Delegación Especial de la AEAT, sobre liquidación por IVA. Sentencia que se confirma, imponiéndose las costas a la Administración recurrente, aunque limitadas en su cuantía máxima a la indicada cifra de 4.000 €.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.