

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063287

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 244/2016, de 17 de junio de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 246/2014

SUMARIO:

Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada. Efecto preclusivo de la comprobación. Este supuesto encaja plenamente en los casos amparados por la jurisprudencia que permiten la deducción inmediata de las cuotas y su no devolución, a pesar de que la actividad gravada finalmente no se lleve a término. Esto es así puesto que no se comparte la tesis nuclear de la AEAT en el sentido de que la falta de respuesta del Ayuntamiento a la petición urbanizadora constituye un hecho nuevo en el sentido del art. 140.1 Ley 58/2003 (LGT). En primer lugar porque no existe tal novedad: los terrenos no han sufrido alteración alguna en su calificación urbanística desde que se adquirieron y la AEAT comprobó expresamente esta circunstancia en el año siguiente. En segundo lugar, la falta de respuesta del Ayuntamiento ante una petición de cambio de planeamiento no es definitiva ni irreversible. En tercer lugar, si bien es cierto que finalmente la actividad de edificación por la que se concedieron las deducciones no se llevó a efecto, también lo es que existen elementos objetivos que permiten afirmar que cuando la entidad adquirió los terrenos, era absolutamente razonable pensar que la operación sería viable y que si a la postre no fue posible, ello no se debió a circunstancias imputables a la misma, o a la existencia de dudas sobre una conducta fraudulenta. [Vid., STJUE, de 29 de noviembre de 2012, asunto nº C-257/11 (NFJ049257)].

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167 y 185.
Ley 58/2003 (LGT), art. 140.1.

PONENTE:

Don Santiago Pablo Soldevila Fragoso.

Magistrados:

Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA
Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS
Don RAMON CASTILLO BADAL
Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000246 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03140/2014

Demandante: CAMÍ D?ALIO SL

Procurador: D. FRANCISCO MIGUEL VELASCO MUÑOZ-CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

S E N T E N C I A N º:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a diecisiete de junio de dos mil dieciséis.

VISTO , en nombre de Su Majestad el Rey, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, el recurso nº 246/14, seguido a instancia de " Camí d'Alió SL ", representada por el Procurador de los Tribunales D. Francisco Miguel Velasco Muñoz-Cuellar, con asistencia letrada, y como Administración demandada la General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado. El recurso versó sobre impugnación de liquidación por IVA , la cuantía se fijó en menos de 600.000 €, e intervino como ponente el Magistrado Don Santiago Soldevila Fragoso . La presente Sentencia se dicta con base en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

1. La recurrente tiene por objeto social la actividad de promoción inmobiliaria y en el ejercicio de la misma adquirió el 2 de octubre de 2006, unos terrenos en el Pla de Santa María (Tarragona) que tenían la condición de no urbanizables.

2. La intención de la recurrente al adquirir las fincas era la de obtener la recalificación del terreno y promover un parque industrial. Existían expectativas públicas de desarrollo de un parque industrial, lo que se acredita por la información publicada en la página web de la Generalidad de Cataluña y del Consorcio de la Zona Franca y de una certificación expedida por el Ayuntamiento reseñado de fecha 5 de abril de 2012, en tal sentido. Entidades como Incasol, Consorcio, Tunels de Vallvidrera y el grupo Uralita, compraron terrenos en el mismo municipio en la época referida.

3. La recurrente soportó el IVA de la operación de compra y a pesar de no ser edificables los terrenos, se dedujo en la autoliquidación de IVA correspondiente al 4º de 2006, las cuotas soportadas, lo que provocó una comprobación limitada por parte de la AEAT, que culminó con resolución de 23 de julio de 2007 acordando la devolución solicitada (154.313,83 €).

En dicha comprobación limitada la AEAT verificaron los siguientes extremos:

a) Formales:

-Comprobación sobre la correcta transcripción de los datos obrantes en los Libros Registro del IVA en las correspondientes autoliquidaciones y corrección formal de las facturas presentadas.

-Comprobación sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos respecto de las deducciones practicadas en concepto de IVA deducibles en operaciones interiores por adquisición de bienes y servicios corrientes o bienes de inversión.

b) Materiales: acreditación de los elementos objetivos que confirmen la intención de destinar a la realización de actividades empresariales o profesionales, las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios efectuadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

4. La recurrente presentó el 17 de septiembre de 2009, ante el Ayuntamiento de Pla de Santa María, un proyecto de planeamiento y desarrollo urbanístico de dicho terreno solicitando su tramitación que no obtuvo respuesta expresa, extremo certificado por el propio Ayuntamiento el 5 de abril de 2012.

5. El 26 de agosto de 2011, la AEAT inició un procedimiento inspector por el concepto "devolución obtenida de IVA", relativo al 4t de 2009 que se refiere a los hechos que dieron lugar a la petición de devolución realizada el 4t de 2006.

6. La AEAT giró liquidación a la recurrente el 21 de octubre de 2011, reclamándole un total de 166.071,85 euros, por entender que tras obtener en 2009 una respuesta negativa por vía del silencio administrativo a su petición de cambio de planeamiento y consiguiente autorización para la edificación, la recurrente debió rectificar la autoliquidación realizada en el 4t de 2006 y proceder a la devolución de las cantidades percibidas, más los correspondientes intereses.

7. Interpuesta reclamación económico-administrativa contra la anterior resolución, fue desestimada por acuerdo del TEAC de 19 de febrero de 2014.

Segundo.

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

1. Erróneas aplicación del artículo 114 de la Ley 37/1992 :

-La fundamentación de la resolución recurrida se basa en el artículo 114 de la Ley 37/1992 , norma que implica la rectificación de la autoliquidación supuestamente errónea, en este caso la del 4t de 2006, lo que no puede exigirse en 2011 ya que, en todo caso, dicha deuda habría prescrito. No puede pretenderse que la autoliquidación a rectificar es la del 4t de 2009, pues el hecho que la motiva ocurre en 2006 (compra de los terrenos).

2. Preclusión del ejercicio de 2006. Artículo 140.1 LGT que impide la reapertura de una inspección finalizada:

-La AEAT comprobó la deducibilidad del IV 4t 2006 y lo resolvió el 23 de julio de 2007 a favor de la devolución, habiendo comprobado aspectos materiales y formales, por lo que no puede en 2009 reabrir lo actuado en 2006, salvo que existan hechos nuevos.

-La recurrente niega que el silencio del Ayuntamiento ante su petición de autorización para edificar formulada en 2009 sea un hecho nuevo que permita la revisión de lo ya inspeccionado y aceptado, subrayando la identidad de ambos procedimientos de inspección.

3. Prescripción del ejercicio de 2006 por superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

-Iniciadas el 26 de agosto de 2010 concluyen el 21 de octubre de 2011 sin que existan interrupciones imputables a la recurrente, por lo que se ha infringido el artículo 150.2 LGT y no debe tenerse por interrumpida la prescripción por el inicio de las actuaciones inspectoras.

-Destaca que el período investigado no es el 4t de 2009 sino el 4t de 2006, por lo que operaría la prescripción de la deuda reclamada.

4. Actividad de promoción inmobiliaria e intención reconocida.

-Ambos extremos están expresamente reconocidos por la resolución recurrida.

-Invoca el artículo 93 de la Ley 37/1992 , que establece que las cuotas son deducibles a partir del momento en el que se adquieren bienes y servicios para afectarlos a futuras actividades.

-Analiza diversas Sentencias del TJUE que sostienen la deducibilidad del IVA a pesar de que la actividad empresarial finalmente no se llevó a cabo (asuntos Inzo, Ghent Coal Terminal) y del TS.

-Inexistencia de hecho relevante en 2009: Efectos del silencio:

-Invoca el artículo 43 de la Ley 30/1992 y el Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de julio, por el que se aprobó la Ley de Urbanismo de la Cataluña, y concluye que en este caso opera el silencio positivo, por lo que la petición formulada por la recurrente al Ayuntamiento debe entenderse resuelta favorablemente. Incluso en caso de silencio negativo, éste no puede perjudicar a la recurrente hasta el extremo de calificarlo como hecho nuevo y obligarle a efectuar una regularización tributaria.

Tercero.

La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a ella con la súplica de que se dicte sentencia desestimando el recurso y declarando ajustada a derecho la resolución recurrida.

Cuarto.

Sin apertura de fase probatoria, se acordó en sustitución de la vista el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes.

Quinto.

Señalado el día 1 de junio de 2016 para la deliberación, votación y fallo ésta tuvo lugar en la reunión del Tribunal señalada al efecto.

Sexto.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

La cuestión que se plantea en el presente proceso es la relativa a determinar el ajuste legal de la Resolución dictada por el TEAC el 19 de febrero de 2014 en la medida en que viene a confirmar la resolución inicial de la Administración tributaria de fecha 21 de octubre de 2011, por la que reclamó a la recurrente un total de 166.071,85 euros.

La AEAT estimó que la recurrente, promotora inmobiliaria, tras obtener en 2009 una respuesta negativa por vía del silencio administrativo a su petición de cambio de planeamiento y consiguiente autorización para la edificación de unos terrenos no urbanizables adquiridos en 2006, debió rectificar la autoliquidación realizada en el 4t de 2006 que dio lugar a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la compra de los referidos terrenos, y proceder a la devolución de las cantidades percibidas en concepto de IVA soportado, más los correspondientes intereses.

Segundo.

Son varias las cuestiones relevantes que se plantean en el presente caso y que merecen un análisis individualizado por lo que el marco adecuado consiste en hacer una inicial referencia general a la jurisprudencia del TJUE sobre la materia.

La jurisprudencia del TJUE se pronuncia en términos muy flexibles y favorables a que se produzca la deducción, tal y como argumenta la recurrente, y ello aunque finalmente no se realice la actividad inicialmente prevista.

Las condiciones y razonamientos para ello son los siguientes, según se indica en la STJUE de 29 de noviembre de 2012, asunto C- 257/11 Gran Vía Moinesti, apartados 21 y ss:

a) El derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA soportado constituye un principio fundamental del sistema común de dicho impuesto, establecido por la legislación de la Unión.

b) El derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA, por lo que, en principio no puede limitarse y se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones ya realizadas.

c) Su objeto es liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económica y garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA

d) Únicamente puede ejercitar el derecho a deducir el sujeto pasivo, siempre que los bienes y servicios de que se trate se utilicen para sus operaciones gravadas. El concepto de sujeto pasivo se vincula al ejercicio de una actividad económica y abarca tanto los gastos preparatorios como los de inversión, así como la compra de un bien inmueble, con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica. El derecho de deducción se ejerce de forma inmediata.

e) A falta de circunstancias fraudulentas o abusivas y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 185 de la Directiva 2006/112, una vez nacido el derecho a deducción sigue existiendo, aun cuando la actividad económica prevista finalmente no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen.

f) En relación al nacimiento de una posible obligación de regularización de una deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, el artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva establece el principio según el cual tal regularización se efectuará, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción en cuestión.

Tercero.

Tal y como anticipábamos son varias las cuestiones que deben abordarse de forma individualizada y siempre a la luz de la jurisprudencia anotada. Para ello es conveniente fijar los puntos de partida que no son objeto de controversia.

1º. No se discute por la AEAT la condición de empresario de la recurrente y tampoco que, al adquirir el terreno en cuestión, actuara de buena fe tal y como con toda claridad se indica en la página 3 del acuerdo de liquidación objeto de recurso.

2º. Tampoco se discute que en el momento de la compra de los terrenos, en 2006, éstos tenían la condición de no urbanizables y que esa circunstancia era conocida por la AEAT.

3º. También es un hecho incontrovertido que la AEAT realizó una comprobación limitada en relación con la operación de compra declarada en el 4º de 2006 y que finalizó el 23 de julio de 2007, ordenando la AEAT la práctica de la devolución solicitada.

De forma particular debe destacarse en este punto que la AEAT para resolver la investigación iniciada a su instancia, además de comprobar los requisitos formales, requirió a la recurrente para que aportara "la acreditación de los elementos objetivos que confirmen la intención de destinar a la realización de actividades empresariales o profesionales, las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios efectuadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios".

4º. La clasificación urbanística de los terrenos como no urbanizables, ha permanecido invariable desde la fecha de su compra el 2 de octubre de 2006. La única novedad que puede registrarse en este aspecto es que el 17 de septiembre de 2009, la recurrente presentó ante el Ayuntamiento de Pla de Santa María un proyecto de planeamiento y desarrollo urbanístico de dicho terreno, solicitando su tramitación y que no obtuvo respuesta expresa, extremo certificado por el propio Ayuntamiento el 5 de abril de 2012.

Cuarto.

Así las cosas, la primera cuestión que debe abordarse es la corrección legal de la actuación de la AEAT que, en esencia, pretende que la recurrente ante la falta de respuesta del Ayuntamiento a su petición urbanizadora, debió proceder a la rectificación de la autoliquidación hecha en 2006 e ingresar en 2009, las cuotas deducidas y recibidas.

En nuestra opinión, de acuerdo con la jurisprudencia anotada y lo dispuesto en el artículo 140.1 de la LGT, que impide revisar las regularizaciones efectuadas en un procedimiento de comprobación limitada, "salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución", no procede tal actuación.

No podemos compartir la tesis nuclear de la AEAT en el sentido de que la falta de respuesta del Ayuntamiento a la petición urbanizadora constituye un hecho nuevo en el sentido del artículo 140.1 LGT.

En primer lugar porque no existe tal novedad: Los terrenos no han sufrido alteración alguna en su calificación urbanística desde 2006 y la AEAT comprobó expresamente esta circunstancia en 2007. Un buen ejemplo de lo que debe calificarse como novedad a estos efectos, lo encontramos en el apartado 41 de la STJUE reseñada en el FJ segundo, que centra el criterio de definición de novedad en el previo conocimiento por la Administración tributaria de las circunstancias fácticas vinculadas a la operación económica que desencadena el devengo del impuesto.

En el presente caso, este extremo no nos ofrece ninguna duda pues la clasificación de los terrenos ha sido siempre la misma.

En segundo lugar, la falta de respuesta del Ayuntamiento ante una petición de cambio de planeamiento, cuestión a la que, contrariamente a lo que sostiene la recurrente como primera opción debemos darle un sentido desestimatorio de la petición, no es definitiva ni irreversible: El cambio de planeamiento urbanístico entra de lleno en el ejercicio de competencias de la política municipal y puede ser variada de un instante a otro.

En tercer lugar, si bien es cierto que finalmente la actividad de edificación por la que se concedieron las deducciones no se llevó a efecto, también lo es que existen elementos objetivos que permiten afirmar que cuando la recurrente adquirió los terrenos, era absolutamente razonable pensar que la operación sería viable y que si a la postre no fue posible ello no se debió a circunstancias imputables a la misma, o a la existencia de dudas sobre una conducta fraudulenta.

En este sentido produce nuestra plena convicción el documento aportado por la recurrente con el nº 2 a la reclamación formulada ante el TEAC consistente en una certificación expedida por el Alcalde del Ayuntamiento de Pla de Santa María de fecha 5 de abril de 2012, que en su apartado segundo indica que las fincas propiedad de la recurrente se encuentran situadas en un ámbito en el que se pretendía llevar a término una modificación urbanística a instancias de inversores privados, como Incasol, Consorcio de la Zona Franca y la propia recurrente, lo que finalmente no tuvo lugar.

No cabe duda pues de que el supuesto analizado encaja plenamente en los casos amparados por la jurisprudencia anotada que permiten la deducción inmediata de las cuotas y su no devolución, a pesar de la actividad gravada finalmente no se lleve a término, por lo que procede la íntegra estimación del recurso y la anulación de la resolución recurrida por infracción del artículo 140.1 LGT , sin que sea necesario por ello el examen de los restantes argumentos empleados por la recurrente.

Quinto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la Administración demandada, parte vencida en este proceso, sin que se aprecien por la Sala la existencia de serias dudas que justifiquen un especial pronunciamiento sobre esta materia.

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

FALLO

Estimamos el recurso interpuesto y en consecuencia anulamos el acto impugnado. Se imponen las costas a la Administración demandada. Así por ésta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 248 de la LOPJ, al tiempo de notificar la presente sentencia, se indicará a las partes que contra la misma no cabe recurso de casación ordinario.

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 23/06/2016 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.