

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069913

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 6 de marzo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 115/2016

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Importe total de la contraprestación. Si bien las partes pueden modificar convencionalmente el precio en documento privado, esa alteración no surte efecto frente a un tercero, la Hacienda Pública y respecto al consignado inicialmente en escritura pública.

En efecto, los documentos públicos y privados no impugnados tienen idéntica eficacia probatoria ante las partes, si bien los documentos privados no impugnados sólo producen efectos entre las partes que lo han suscrito y los documentos públicos, en virtud de la fe pública inherente a la intervención de notario, producen efectos frente a terceros de la fecha y del hecho que motiva su otorgamiento. Por otro lado, si bien es cierto que la compraventa no requiere de ninguna formalidad específica -salvo la elevación a escritura pública para que dicho título pueda acceder al registro de la Propiedad como mecanismo de garantía frente a terceros-, los gastos derivados de una nueva escritura para modificar el precio -que se citan como justificación para no otorgarla- podían haberse evitado incorporando la condición estipulada en el contrato privado a la propia escritura pública, lo que no se quiso hacer y por esa misma razón no puede aceptarse el argumento de que la disminución de la base imponible del IVA repercutido en la empresa transmitente implica una disminución de IVA soportado en la empresa adquirente por la misma cuantía teniendo un efecto neutro para Hacienda pues bastaría el pacto bilateral entre transmitente y adquirente para modificar la base imponible de la operación declarada en la escritura pública conforme a la cual se liquida el IVA de la operación.

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. El acuerdo sancionador justifica suficientemente la culpabilidad de la entidad actora pues la conducta infractora le es imputable como mínimo a título de negligencia, al pretender la deducción de cuotas de IVA supuestamente soportadas respecto de un alquiler no realizado así como en cuanto a la minoración de la base imponible declarada en escritura pública por referencia a un documento privado anterior sin que la parte recurrente haya justificado qué interpretación alternativa a la aplicación de la norma correspondiente justificó su proceder con el fin de que esta Sala pudiera contrastar su razonabilidad.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 106, 191 y 195.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 319 y 326.

Código Civil, arts. 1115 y 1230.

PONENTE:*Don Ramón Castillo Badal.*

Magistrados:

Don RAMON CASTILLO BADAL

Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA

Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

Don ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000115 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01011/2016

Demandante: HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES S.L.U.

Procurador: D. EUSEBIO RUIZ ESTEBAN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAMÓN CASTILLO BADAL

S E N T E N C I A Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D^a. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a seis de marzo de dos mil dieciocho.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 115/16 promovido por el Procurador D. Eusebio Ruiz Esteban en nombre y representación de HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES S.L.U. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de octubre de 2015, desestimatoria del recurso de anulación interpuesto contra la resolución del propio TEAC de 21 de mayo 2015, desestimatorio del recurso de alzada interpuesto contra el acuerdo del TEAR de Andalucía de 26 de junio de 2012, que resuelve la reclamación interpuesta contra la liquidación y acuerdo de imposición de sanción correspondiente al IVA, ejercicio 2007.

Ha sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los

hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba solicitando se dictase sentencia por la que se estimase la misma y

"se dicte resolución anulando según se razona en la demanda las resoluciones recurridas, en los términos solicitados ante el TEARA".

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dictase sentencia por la que se confirmasen los actos recurridos en todos sus extremos.

Tercero.

Mediante auto de 26 de septiembre de 2016, sin necesidad de abrir el periodo probatorio, se declaró pertinente la documental pública propuesta, teniendo por reproducido los documentos obrantes en el expediente administrativo y por unidos y reproducidos los documentos nº 1, nº 2 y nº 3 aportados con su escrito de demanda sin prejuzgar sobre su valoración a efectos probatorios.

Cuarto.

Una vez presentados los respectivos escritos de conclusiones quedó el recurso pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 8 de noviembre de 2017, en que tuvo lugar.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. D. RAMÓN CASTILLO BADAL, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Son antecedentes de interés para resolver el litigio, a la vista de los documentos aportados a los autos y de los que integran el expediente administrativo, los siguientes:

El 4 de mayo de 2007, por la Dependencia Regional de Inspección de Huelva de la Delegación especial de la AEAT de Andalucía, se incoa Acta de disconformidad nº A02 NUM000 por el IVA ejercicio 2007.

Se modifica la base imponible declarada por el recurrente por los siguientes motivos:

a) En relación con el alquiler de un piso en c/ Méndez Núñez 7. 6º H de Huelva en el ejercicio 2007, HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES SL recibe dos facturas emitidas por Testa Patrimonio SL, una, el 1 de julio y otra el 30 de diciembre, cada una por una base imponible de 10.008 euros y una cuota de 1.601, 28 euros.

Se intentó en diversas ocasiones, según consta en diligencias de 30 de noviembre de 2006 y en 2007, en fecha 15, 19 y 26 de mayo, notificar al interesado la comunicación de inicio de actuaciones sin que fuera posible en dicha dirección.

En contabilidad no figuran pagos al arrendador en el ejercicio 2007. La empresa no tiene personal contratado en 2007 ni hace constar en sus balances la posesión de inmovilizado alguno siendo sus activos únicamente créditos frente a empresas del grupo por haberles entregado fondos y existencias por los solares de Trigueros y del Plan Parcial 9 de Huelva.

La Inspección llega a la conclusión que no se había producido la prestación de servicios de alquiler por parte de Testa Patrimonio SL, concluyendo que no deben de considerarse como gastos deducibles ni cuotas deducibles de IVA.

b) En cuanto a la rectificación del precio de la operación de compraventa de un solar en el Plan Parcial 9 "Seminario" de Huelva 2007.

HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES SL compró el solar a la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento de Huelva en escritura pública el 2 de mayo de 2007, siendo su precio de 3.515.920,18 euros y una cuota de IVA de 562.547,33 euros.

El mismo día y en escritura pública con número de protocolo siguiente vende la parcela a Testa Capital SL por un precio de 5.850.000 euros repercutiendo IVA por 936.000 euros, cuotas que presentó en su declaración del 2º Trimestre de 2007.

En fecha 10 de octubre de 2007, HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES SL emite una factura rectificativa del precio, minorando la base de la operación antes mencionada en 2.100.000 euros y una cuota de 336.000 euros.

Considera la Inspección que no procede la minoración de la base imponible en virtud de la modificación de la operación realizada en escritura pública en documento privado.

El 4 de mayo de 2011 se inicia expediente sancionador que se notifica al interesado en el mismo día.

El acuerdo del TEAC ahora recurrido confirma el acuerdo de liquidación en cuanto considera que no se había producido la prestación de servicios de alquiler por parte de Testa Patrimonio SL lo que excluye la deducibilidad de cuotas de IVA por ese concepto y rechaza la minoración de la base imponible resultante de la compraventa declarada en escritura pública efectuada a través de la factura rectificativa derivada de un documento privado.

Asimismo confirma la sanción impuesta al apreciar negligencia en la actora rechazando la invocación de una interpretación razonable de la norma lo que determina la existencia de la necesaria culpabilidad.

Segundo.

En la demanda, la parte recurrente explica que el 7 de marzo de 2007, por acuerdo del Consejo de Gestión de la Gerencia Municipal de Urbanismo de Huelva, HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES, S.L. resultó adjudicataria de la parcela P-9.6 del Plan Parcial nº 8 "Seminario", con una superficie de 7.137 metros, y apta para la construcción de 40 viviendas unifamiliares.

El 17 de abril de 2007, HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES, S.L. suscribe con TESTA CAPITAL, S.L. un contrato de compraventa del solar antes descrito donde se determinan las condiciones particulares de la venta, recibiendo como parte de pago, mediante cheque, (nº NUM001) la cantidad de 250.000 €.

El día 2 de mayo de 2007 se formaliza escritura de compraventa, del solar P-9.6 del Plan Parcial nº 8 "Seminario", par importe de 3.515.920,81€ al que se añade una cuota de IVA. de 562.547,33 €, entre HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES, S.L. y la Gerencia de Urbanismo de Huelva en virtud de la previa adjudicación obtenida mediante subasta pública.

El mismo día, 2 de mayo de 2007, ante el mismo Notario, se eleva a escritura pública la compraventa de dicho solar entre HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES, S.L., y TESTA CAPITAL, S.L. por un importe de 5.850.000 € mas 936.000 correspondientes al IVA. que grava la operación, según el precio inicial establecido en el contrato suscrito entre las partes el 17 de abril de 2007.

Explica la recurrente que este precio de venta, muy superior al precio de compra, estaba condicionado a la obtención por parte de HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES, S.L. de la extinción de la obligación, exigida por la Gerencia Municipal de Urbanismo de Huelva, de cumplir un precio máximo de venta del metro cuadrado de techo edificado en la parcela objeto de este contrato de DOS MIL CUATROCIENTOS EUROS (2.400,00 €), fijándose como fecha límite para el cumplimiento de la condición el 1 de octubre de 2007.

El 1 de octubre de 2007, no se había cumplido la condición pactada, consistente en obtener la autorización para la no sujeción a cumplir un precio máximo de venta del metro de techo edificado, que justificaba el incremento entre el precio de adquisición a la Gerencia de Urbanismo y el de venta a TESTA CAPITAL, S.L., por lo que HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES, S.L. en virtud del contrato suscrito entre las partes y de lo dispuesto en la Ley del IVA., estaba obligada a modificar la base imponible de la venta del solar. Este hecho se recoge el 10 de octubre de 2007 en anexo al contrato de compraventa de 17 de abril de 2008, emitiéndose al efecto la correspondiente factura rectificativa.

La Inspección de Tributos no aceptó lo anterior y fundamenta la liquidación practicada en lo dispuesto en el art. 1.230 del Código Civil, pese a que, según expone, la realidad de las cantidades, los medios de pago, los asientos contables de las operaciones en ambas sociedades eran de pleno conocimiento de la inspección, como se deduce del "Informe de Disconformidad" de fecha 04/05/2011 que obra en el expediente, donde se da cuenta de todo ello

(folios numerados a mano como 16 a 18 del archivo denominado "4 documentación expediente remitido por AEAT Dependencia Regional de Inspección de Huelva Carpeta 3").

Paralelamente, se realizaron actuaciones inspectoras por el mismo periodo 2007 y por el mismo concepto (IVA) a la empresa "Testa Capital" que aportó diversa documentación, así, el libro de facturas y entre ellas, en su página 33, se contiene el apunte contable de la factura de rectificación aludida, por importe de -2.100.000 euros y el consiguiente menor IVA soportado por dicha sociedad (Testa Capital) de -396.000 euros.

En la constancia de hechos se recoge expresamente que existe una factura recibida de la entidad Hasa Proyectos y Construcciones, por el concepto factura devolución, importe - 2.100.000 euros con una cuota de IVA por importe de - 360.000 euros, total factura - 2.436.000 euros, no habiéndose aportado a la inspección la escritura de rectificación de dicha devolución.

La recurrente, en las alegaciones previas a la liquidación, en concreto las realizadas al ACTA "A02 - NUM000 -I.V.A. 2007" aporta copia del contrato y del anexo.

Para la recurrente, la resolución recurrida infringe los arts. 78 , 79 y 80 LIVA , con relación al art. 1.230 CC , y 106 y ss de la LGT porque:

a).- La escritura pública no tiene un valor superior al de los documentos privados. Estos, si no son impugnados y los públicos tienen idéntica eficacia probatoria, y únicamente los públicos perjudican a terceros en lo que se refiere al hecho de su otorgamiento, la fecha y los intervinientes.

b).- No se trata de un documento privado hecho para alterar lo pactado en escritura porque es de fecha anterior a esta. Prueba de ello es el reflejo en la propia escritura del cheque nº NUM001 de la misma fecha del contrato, que fue hecho efectivo tras la firma del mismo.

c).- El contenido del contrato es compatible con el de la escritura, puesto que (con la salvedad del no perjuicio a terceros) no tienen por qué reflejarse en la escritura de compraventa todos los pactos existentes al respecto entre las partes, como se deduce del art. 80 Dos LIVA .

d).- En ningún caso se establece que haya de revestirse de una formalidad específica. Si la compraventa se formaliza en escritura (porque es obligatorio y porque si no, no tiene acceso al registro de la propiedad), el otorgamiento de otra escritura para modificar el precio sólo supone gastar inútilmente en honorarios de notario y en impuesto de AJD, sin ninguna otra ventaja práctica para las partes, que pueden convencionalmente acordarlo entre ellas por contrato privado o mediante el documento típico de las relaciones comerciales, esto es, la factura.

El art. 106.2 L.G.T . (en su redacción vigente hasta 01/01/2012) determinaba que:

2. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

Y en la Ley del IVA no había precepto alguno que exigiese el otorgamiento de escritura como requisito formal para poder tomar en consideración determinadas operaciones por lo que la interpretación que la Administración realiza del art. 80 LIVA según la cual sería necesaria otra escritura pública para rectificar la primera, no se sostiene .

e).- La Hacienda Pública, no puede en este caso tener la condición de tercero perjudicado , ya que la rectificación de base imponible es bilateral , es decir, tiene consecuencia entre las dos empresas intervinientes en la compraventa, por tanto la disminución de base imponible e I.V.A repercutido en la empresa transmitente, implica una disminución de IVA soportado en la empresa adquirente por la misma cuantía.

En definitiva, la operación para la Hacienda Pública es neutra , y no supone ningún perjuicio.

f). - Cuestiona el argumento de la resolución impugnada acerca de que el contrato de compraventa es nulo por ser de contenido imposible por la dificultad de cumplir la condición impuesta en el breve plazo estipulado porque la mayoría de los procedimientos administrativos tienen establecida una duración máxima de seis meses, cuando no de tres (sobre todo a instancias del interesado), por lo que si la ley lo establece debe presumirse que el plazo es suficiente.

Añade que lo verdaderamente relevante a la hora de acreditar una operación es, en primer lugar, la factura. Y además, la contabilidad, las liquidaciones en que se hayan traducido tales operaciones, y el soporte documental y todo ello se contiene en el expediente en el que figuran las facturas emitidas, la original y la rectificadas; los asientos contables tanto en la empresa que la emite como en la empresa que la recibe; se contiene la liquidación del ejercicio

de IVA de la empresa que la ha recibido (Testa Capital) en la que se refleja el menor IVA deducible; y se contiene hasta el contrato que lo origina.

Destaca, por último la recurrente que se han aportado a requerimiento de la inspección:

1.- El 1 de julio de 2008 el libro registro de facturas recibidas de 2007, registro en papel de dichas facturas , y escritura de compra de la recurrente a la GMU de las parcelas en cuestión. (Folio 21 y ss. de la subcarpeta del expediente administrativo).

2.- El 10 de julio de 2008 la copia de la escritura de venta a Testa Capital; copia de la factura emitida por la venta ; y copia de la facturarectificativa posterior, y cd con las facturas emitidas en 2007 . (Folio 61 de la subcarpeta)

3.- El 26 de febrero de 2009 los extractos de movimientos de cuenta corriente y modelos 300 presentados en el año 2007 (folio 87)

4.- El 16 de abril de 2009 un cd con balance de situación , balance de sumas y saldos , cuenta de pérdidas y ganancias , y libro diario del año 2007 (Folio 103 de la subcarpeta).

5.- El 6 de abril de 2011, mediante diligencia de constancia de hechos, se recoge (en el folio 151 de la subcarpeta) la emisión de la factura y de la correspondiente factura rectificativa.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone al recurso e interesa su desestimación. Afirma, en relación con la primera cuestión relativa a la deducción de las cuotas de IVA consignadas en dos facturas emitidas por Testa Capital SLU en concepto de arrendamiento, que el análisis de la prueba existente revela que no se ha producido el arrendamiento por el que se emiten las facturas.

La segunda cuestión que plantea la recurrente es la relativa a la admisibilidad de una modificación de la base imponible como consecuencia de rectificaciones a la baja de cuotas de IVA en su día repercutidas y declaradas, de forma que la rectificación efectuada minorara las cuotas devengadas en el período en que la rectificación se produce.

Explica que, de conformidad con los artículos 319 y 326 de la LEC y 1227 y 1218 del Código Civil , los documentos públicos y privados no impugnados tienen idéntica eficacia probatoria ante las partes, la única y fundamental diferencia es que los documentos privados no impugnados sólo producen efectos entre las partes que lo han suscrito y los documentos públicos, en virtud de la fe pública inherente a la intervención de notario, producen efectos frente a terceros de la fecha y del hecho que motiva su otorgamiento.

A la misma conclusión, se llega con la aplicación del artículo 1230 del Código Civil que señala que "los documentos privados hechos para alterar lo pactado en escritura pública no producen efecto contra tercero." Ello significa que fijado un contrato en documento público, el documento privado posterior que lo aclare, complete o rectifique no producirá efecto frente a terceros, y que sólo producirá efecto frente a terceros cuando se otorgue la correspondiente escritura pública.

Destaca que si bien Testa Capital SL afirma que rectificó sus deducciones, lo cierto es que no aporta prueba alguna de que tal afirmación sea cierta y además, los hermanos D. Mauricio y D^a Camino son administradores solidarios o únicos de Hasa Proyectos y Construcciones SLU y de Testa Capital SL.

Se remite a lo razonado en la resolución recurrida sobre la naturaleza imposible de la condición establecida en documento privado, de conformidad con el art. 1115 del Código Civil y sobre la concurrencia de la culpabilidad de la recurrente en la comisión de la infracción.

A su juicio, el ejercicio del derecho a deducir con facturas que modifican las bases declaradas y que disminuyen las cuotas repercutidas, pone de manifiesto la existencia de voluntariedad, al menos en el grado de negligencia, en la autoliquidación practicada.

Destaca que la actora, nada dice de la diligencia empleada que justifique su conducta porque si conocía que buena parte de sus servicios estaban exentos y, de hecho, no repercutía IVA en las facturas, tuvo que saber que el IVA soportado sólo es deducible en aquella parte de la actividad de la que deriva una cuota efectiva. No se justifica, en definitiva, la existencia de una interpretación razonable de la norma que elimine la culpabilidad.

Cuarto.

Expuestas las respectivas posiciones de las partes, conviene precisar que la parte recurrente, en el suplico de su demanda solicita "se dicte resolución anulando según se razona en la demanda las resoluciones recurridas, en los términos solicitados ante el TEARA".

En la reclamación ante el TEARA la ahora recurrente solicitaba se le reconociera el derecho a la deducción de las cuotas de IVA consignadas en dos facturas emitidas por Testa Capital SLU en concepto de arrendamiento.

Sin embargo, esa pretensión fue denegada al considerar la resolución del TEAC ahora recurrida, de conformidad con la Inspección, que "la actora no tiene personal, ni activos, no ha pagado los importes de las facturas y no se ha podido localizar a la empresa en los locales arrendados. A ello, debe unirse que en lugar de realizar facturas mensuales (como es obligatorio) se hacen facturas semestrales.

"... no se acredita ni la ocupación, ni la utilización efectiva del local supuestamente arrendado por el reclamante, ni el pago de las facturas, ya que la compensación efectuada con un tercero no extingue la obligación de pago del reclamante" rechazando así el argumento de la actora, relativo a que el pago lo realizó mediante compensación por compensación con deudas de otra sociedad del grupo.

Frente a estos argumentos, la demanda nada dice al respecto olvidándose por tanto, de la deducción de las cuotas de IVA consignadas en dos facturas emitidas por Testa Capital SLU en concepto de arrendamiento y así lo reconoce la actora en su escrito de conclusiones.

Quinto.

La única cuestión que se suscita, en consecuencia, es la procedencia de la modificación de la base imponible mediante una factura rectificativa del precio pactado inicialmente en la escritura de compraventa con TESLA Capital SLU y la procedencia de la sanción impuesta.

Ello supone determinar, en primer lugar, el valor de un documento privado frente a uno público, en éste caso, la factura rectificativa frente a lo consignado en la escritura pública.

Como punto de partida, debe recordarse, que el art. 106.1 de la Ley General Tributaria dispone que " 1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."

Por lo tanto, efectuada esa remisión y como se deduce de los arts 319 y 326 LEC los documentos públicos y privados no impugnados tienen idéntica eficacia probatoria ante las partes, si bien los documentos privados no impugnados sólo producen efectos entre las partes que lo han suscrito y los documentos públicos, en virtud de la fe pública inherente a la intervención de notario, producen efectos frente a terceros de la fecha y del hecho que motiva su otorgamiento.

A la misma conclusión, se llega con la aplicación del artículo 1230 del Código Civil que señala que "los documentos privados hechos para alterar lo pactado en escritura pública no producen efecto contra tercero." Ello significa que frente a lo pactado en documento público, el documento privado posterior que lo aclare, complete o rectifique no producirá efecto frente a terceros, y que sólo producirá efecto frente a terceros cuando se otorgue la correspondiente escritura pública.

En el presente caso nos encontramos ante una escritura pública de compraventa de 2 de mayo de 2017 que no es, como sostiene la recurrente, la elevación a público del contrato privado de 17 de abril de 2017, en el que se establece un precio de venta, pero se contempla la posible modificación del precio en el caso de que el vendedor no consiguiera del Ayuntamiento de Huelva la eliminación del precio máximo de venta del metro cuadrado de techo edificado a construir en la parcela vendida en importe de 2.400 euros.

La escritura no contempla esa condición resolutoria pactada en el contrato privado de 17 de abril, de 2007, sino que, por el contrario, expresamente se hace constar en ella que el comprador asume todas las obligaciones que la parte vendedora tenía frente al Ayuntamiento de Huelva, como consecuencia de la adquisición de la finca ahora vendida.

Al no haberse cumplido el día 1 de octubre de 2007 la condición pactada, el día 10 de octubre de 2007 se formaliza anexo al contrato de compraventa, emitiéndose la correspondiente factura rectificativa con la finalidad de minorar la base imponible de la operación de compraventa.

Pues bien, la Sala entiende que no puede acogerse la tesis actora y los argumentos que la sustentan con la finalidad de minorar la base imponible resultante de la compraventa.

No es que la escritura tenga un valor superior al documento privado sino que lo pactado en éste no puede prevalecer frente a un tercero, la Hacienda Pública, para rectificar lo declarado previamente en una escritura pública, como claramente se deduce del art. 1230 del Código Civil, teniendo en cuenta que el documento privado, de fecha anterior no tenía más finalidad que intentar modificar a posteriori, lo realmente pactado en escritura pública.

Es cierto, que la compraventa no requiere de ninguna formalidad específica, salvo la elevación a escritura pública para que dicho título pueda acceder al registro de la Propiedad como mecanismo de garantía frente a terceros pero los gastos derivados de una nueva escritura para modificar el precio que se citan como justificación para no otorgarla podían haberse evitado incorporando la condición a la propia escritura de 2 de mayo de 2007 lo que no se quiso hacer.

El problema es que si bien las partes pueden modificar convencionalmente el precio en documento privado esa alteración no surte efecto frente a un tercero, la Hacienda Pública y respecto al consignado inicialmente en la escritura conforme al art. 1230 del Código Civil .

Por esa misma razón, no puede aceptarse el argumento de que la disminución de la base imponible del I.V.A repercutido en la empresa transmitente, implica una disminución de IVA soportado en la empresa adquirente por la misma cuantía teniendo un efecto neutro para Hacienda pues bastaría el pacto bilateral entre transmitente y adquirente para modificar la base imponible de la operación declarada en la escritura pública conforme a la cual se liquida el IVA de la operación.

Argumenta también la parte recurrente que "El contenido del contrato es perfectamente compatible con el de la escritura, puesto que (con la salvedad del no perjuicio a terceros) no tienen por qué reflejarse en la escritura de compraventa todos los pactos existentes al respecto entre las partes. El propio Art. 80 Dos: Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente."

Ahora bien este segundo inciso del precepto se refiere precisamente a la alteración del precio en un momento posterior a la realización de la operación que lo motiva no en virtud de un contrato anterior que es justamente lo que aquí sucede pues el contrato es de 17 de abril y la compraventa se instrumenta en la escritura de 2 de mayo siguiente que no incorpora la condición resolutoria pactada dos semanas antes y que afectaba a un elemento esencial del contrato, el precio.

La modificación de la base imponible a través de la factura rectificativa tiene por finalidad ajustar el IVA inicialmente soportado a la realidad de la operación una vez que esta se materializa pero no como aquí sucede, en virtud de un contrato anterior que estipula una condición, que no se incorpora a la escritura de compraventa y que se pretende hacer valer después para modificar el precio, situación distinta a la que contempla el precepto.

Por lo demás, el artículo 1115 del Código Civil dispone que:

"las condiciones imposibles, tas contrarias a las buenas costumbres y las prohibidas por la ley anularán la obligación que de ellas dependa".

Recordemos que la supuesta condición para la modificación del precio consistía en que, tras adquirir en subasta de 7 de marzo de 2007 convocada por la Gerencia Municipal de Urbanismo del Ayuntamiento de Huelva unos terrenos para la construcción de 40 viviendas como máximo, se lograse dejar sin efecto una de las limitaciones urbanísticas (que el precio máximo de vivienda del metro cuadrado edificado no superara los 2.400 euros) antes del 1 de octubre del mismo ejercicio y coincidimos con la resolución recurrida en que una modificación de las condiciones de la subasta pública en ese breve espacio de tiempo es materialmente de imposible realización.

Y frente a esta afirmación, la actora únicamente alega que la mayoría de los procedimientos administrativos tienen establecida una duración máxima de seis meses, cuando no de tres (sobre todo a instancias del interesado), por lo que si la ley lo establece debe presumirse que el plazo es suficiente. Sin embargo, nada tiene que ver esa previsión legal con el hecho notorio de que la modificación pretendida no era posible cumplirla en ese breve plazo de tiempo, por lo que, como la rectificación no se habría producido en ningún caso, no resulta aplicable por esta segunda razón el artículo 80 de la Ley del IVA que permite la rectificación de la base imponible, por haberse alterado el precio.

Por lo demás, insiste la recurrente es que lo verdaderamente importante es la factura y que aportó a la Inspección el libro de facturas y la contabilidad que refleja la operación además de que se realizó una inspección paralela a Tesla Testa Capital SL pero no consta que esta rectificase sus deducciones a la vista de la factura rectificativa de la actora con independencia de la coincidencia de administradores

Sexto.

En cuanto a la sanción impuesta, lo fue por pretender la deducción de cuotas de i.VA. por Importe de 3.202,56 €, (1.621,28 euros € en cada trimestre) correspondientes al alquiler de una oficina, cuando la Inspección acreditó que no se produjo tal arrendamiento que no fue utilizada por este.

En segundo lugar, se rechazó la inclusión como cuota repercutida negativa la de -336.000,00 € en el cuarto trimestre de 2007, correspondiente a la rectificación del precio de la compraventa mediante un documento privado,

Conductas constitutivas de infracción conforme al art. 191.1 LGT " 1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley ".

Asimismo, del art. 195.1 LGT "1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación."

La resolución recurrida para justificar la culpabilidad de la conducta razona que "nos encontramos con un contribuyente que rectifica una base imponible, sin que quede constancia de que ha notificado la rectificación de la base imponible a la parte compradora, ni que éste la haya hecho constar como rectificación de deducciones en sus declaraciones.

La documentación acreditativa de la rectificación reconoce. el propio reclamante que no la aportó a la Inspección."

Frente a ese razonamiento, la recurrente se limita a reiterar las consideraciones realizadas en el expediente acerca de la falta absoluta de culpabilidad en cualquier otro caso, así como la interpretación razonable de la norma, siendo así que la inspección no reclamó la presentación de la escritura pública que se dice que debió hacerse, lo que evidencia la innecesaridad de la misma y sobre todo, en lo que aquí importa, la plena conciencia de la innecesaridad de la misma.

A juicio de la Sala, el acuerdo sancionador justifica suficientemente la culpabilidad de la entidad actora pues la conducta infractora le es imputable como mínimo a título de negligencia, al pretender la deducción de cuotas de IVA supuestamente soportadas respecto de un alquiler no realizado así como en cuanto a la minoración de la base imponible declarada en escritura pública por referencia a un documento privado anterior sin que la parte recurrente haya justificado qué interpretación alternativa a la aplicación de la norma correspondiente justificó su proceder con el fin de que esta Sala pudiera contrastar su razonabilidad.

Procede, por lo expuesto, la desestimación del recurso.

Séptimo.

En aplicación de lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional , las costas procesales de esta instancia habrán de ser satisfechas por la parte recurrente.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Eusebio Ruiz Esteban en nombre y representación de HASA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES S.L.U. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de octubre de 2015, desestimatoria del recurso de anulación interpuesto contra la resolución del propio TEAC de 21 de mayo 2015, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra el acuerdo del TEAR de Andalucía de 26 de junio de 2012 que resuelve la reclamación interpuesta contra la liquidación y acuerdo de imposición de sanción correspondiente al IVA ejercicio 2007; y ello por ser dicha resolución ajustada a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte actora.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , es susceptible de recurso de casación, que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el

cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que 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 07/03/2018 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.