



Roj: SAN 3070/2015 - ECLI:ES:AN:2015:3070  
Id Cendoj: 28079230062015100248  
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 6  
Nº de Recurso: 513/2014  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO  
Ponente: FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS  
Tipo de Resolución: Sentencia

**A U D I E N C I A N A C I O N A L**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**SECCIÓN SEXTA**

**Núm. de Recurso: 0000513 /2014**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 06493/2015**

**Demandante:** Gumersindo

**Procurador:** MARÍA ISABEL TORRES COELLO

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS**

**S E N T E N C I A N º:**

**Ilma. Sra. Presidente:**

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

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D<sup>a</sup>. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintinueve de julio de dos mil quince.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 513/14 promovido por la Procuradora D<sup>a</sup> María Isabel Torres Coello actuando en nombre y representación de **D. Gumersindo y D<sup>a</sup> Lucía** contra la resolución dictada con fecha 16 de septiembre de 2014 por el Tribunal Económico Administrativo Central sobre rectificación de autoliquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, período mayo de 2011; habiendo 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 suplicando se dictase sentencia por la que "se anule y deje sin efecto la resolución impugnada condenando a la

AEAT a la devolución del IVA indebidamente soportado (...) y consiguiente reintegro de la suma de 73.980,61 euros más el interés legal devengado hasta la fecha del cumplimiento de la sentencia".

**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** .- Habiendo quedado el recurso pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 1 de julio de 2015, teniendo así lugar.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- A través del presente proceso impugnan los recurrentes la resolución de 16 de septiembre de 2014, del Tribunal Económico Administrativo Central, por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo dictado con fecha 23 de julio de 2012 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid, desestimatorio a su vez del recurso de reposición interpuesto frente a la resolución de 26 de abril de 2012, de rectificación de autoliquidación por el concepto de IVA, período mayo de 2011, presentado por los actores y por el cual interesaban la devolución de ingresos indebidos por importe de 64.032,96 euros.

Al relatar los antecedentes de interés para resolver el litigio conviene distinguir, por los efectos que, como luego veremos, tienen sobre la cuestión controvertida, dos grupos de operaciones. En primer lugar, las concluidas entre la constructora REYAL URBIS S.A. y CENTRO DE EQUIPAMIENTO ZONA ESTE, S.A., posteriormente ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE S.A., Y, por otro, las que vinculan a ésta con los recurrentes.

Respecto de las primeras, merece destacarse lo siguiente:

1) Mediante escritura pública de compraventa otorgada el 13 de junio de 2008 REYAL URBIS, S.A., vendió a CENTRO DE EQUIPAMIENTO ZONA ESTE, S.A., después ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., por importe de 81.063.887 euros determinadas fincas denominadas "Fincas disponibles" de un edificio en construcción descrito en la misma escritura como "conjunto de edificios que se levanta sobre la Finca Resultante RC-1, en Pozuelo de Alarcón". Se indicaba además que el vendedor había celebrado contratos privados en relación con algunas de las fincas que, conforme a la División Horizontal, componían el inmueble, adjuntándose a dicha escritura un listado de las "Fincas no disponibles". Por otro lado, se especificaba que el vendedor era propietario y tenía plena disponibilidad de las denominadas "Fincas Disponibles", relacionándose noventa y seis fincas entre las que se encontraba la núm. 132 (Ordinal 90 de la relación) a la que se refiere este procedimiento y cuya descripción igualmente incorporaba.

2) Con fecha 8 de julio de 2009 se emitió por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón resolución por la cual se concedía a REYAL URBIS, S.A., licencia urbanística de primera ocupación respecto de "treinta y ocho viviendas, trasteros y garajes (portales N-O-P-q y R) (2ª fase) en la calle Vista Alegre nº 1".

3) Mediante escritura de 9 de julio de 2009 se hizo entrega por parte de REYAL URBIS, S.A., a ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., de la posesión y las llaves de las fincas con ordinal núm. 59 a 96 recogidas en la escritura de compraventa de 13 de junio de 2008. Asimismo, ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., entregaba a REYAL URBIS, S.A., 4.720.312 euros en concepto de pago aplazado.

En cuanto a las relaciones entre ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., y los actores, pueden sintetizarse así:

1) Por contrato privado de arrendamiento con opción de compra suscrito con fecha 28 de julio de 2009 ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., cedió en calidad de arrendataria a los demandantes el inmueble sito en "C/ DIRECCION000 (posteriormente DIRECCION001 ) Portal NUM000 , Planta NUM001 , Puerta NUM002 , Pozuelo de Alarcón e inscrito en el Registro de la Propiedad número 2 de Pozuelo de Alarcón, bajo el Tomo NUM003 , Libro NUM003 , Folio NUM004 y Finca NUM005 " por un plazo de un año a contar desde el día 1 de agosto de 2009, prorrogable hasta un máximo de cuatro prórrogas anuales. Asimismo, en dicho contrato se establecía que el arrendador concedía a la parte arrendataria una opción de compra sobre el inmueble arrendado por importe de 857.167 euros, pudiendo ejercitarse en cualquier momento durante los primeros cinco años de vigencia del contrato.

2) Mediante escritura pública de 11 de mayo de 2011 ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., vendió a D. Gumersindo , que adquirió para su sociedad de gananciales, la referida finca por importe de

800.411,99 euros. En dicha escritura se hace constar lo siguiente: "EL VENDEDOR manifiesta que el edificio en que se halla enclavado el inmueble cuenta con certificado Final de Obra y Licencia de Primera Ocupación y que la transmisión del mismo por medio de la presente escritura constituye una "Primera transmisión" de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido . En consecuencia, la presente compraventa se halla sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor añadido al reducido del 8% de acuerdo con el artículo 91.1.7º de la vigente Ley de IVA ".

Finalmente, y por lo que se refiere al procedimiento tributario propiamente dicho, cabe decir lo siguiente:

1) Con fecha 27 de julio de 2011 los ahora recurrentes presentaron solicitud de devolución de ingresos indebidos reclamando la devolución del IVA satisfecho, período mayo de 2011, por el pago de la renta y la adquisición de la vivienda referida e importe de 64.032,96 euros. Amparaban su reclamación, en síntesis, en la consideración de que la transmisión operada a su favor tenía el carácter de segunda entrega y por lo tanto se trataba de una operación sujeta y exenta conforme a lo prevenido en el artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre ; frente al criterio mantenido por la Administración tributaria que entendió que se trataba en todo caso de una primera entrega de edificación a la que no alcanzaría la pretendida exención.

2) La Delegación Central de Grandes Contribuyentes, mediante resolución de 26 de abril de 2012, denegó la solicitud formulada por suponer que la entrega de la vivienda por parte de ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., a los arrendatarios que la venían ocupando en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra tendría la consideración de primera entrega a efectos del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 y estaría así sujeta y no exenta del Impuesto. Razona para ello que ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A, ostentaba la condición de promotora pues en realidad contrató la construcción de las viviendas antes descritas para destinarlas a la venta o alquiler. Remitiéndose al resultado de una consulta formulada por la misma sociedad a la Dirección General de Tributos a la cual respondió ésta manifestando que "cuando las viviendas adquiridas en construcción por la entidad consultante, cuya promoción o construcción es terminada por la misma, sean objeto de contratos de arrendamiento con opción de compra, tales arrendamientos estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido. La entrega de la vivienda por parte de la entidad consultante (promotora) al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tendrá la consideración de primera entrega a efectos del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, estando, por tanto, sujeta y no exenta del citado Impuesto".

3) Contra esta decisión interpusieron los afectados recurso de reposición, que fue desestimado por resolución de 23 de julio de 2012, frente a la que formalizaron finalmente reclamación económico-administrativa.

4) Con fecha 16 de septiembre de 2014 el Tribunal Económico Administrativo Central dictó resolución por la cual desestimaba la reclamación.

Parte en su argumentación del concepto de entrega de bienes recogido en el artículo 8 de la Ley del IVA y de la interpretación que de la naturaleza y alcance de dicha entrega han hecho tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para concluir que se tiene por tal entrega "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien".

Se refiere a continuación a la jurisprudencia que aborda la cuestión de la calificación, a los efectos del artículo 20.Uno.22 de la Ley del IVA , de las transmisiones de bienes realizadas mientras los inmuebles se encuentran en construcción para concluir que la transmisión del poder de disposición de las fincas se produjo en este caso con la escritura pública de 13 de junio de 2008 debido a que mediante la misma ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., adquirió el inmueble en construcción con el compromiso por parte de REYAL URBIS, S.A., de finalizarla de tal forma que ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., actuaría como promotor encargando la construcción a un tercero. De este modo, no se habría operado una primera entrega, que solo tuvo lugar cuando se produjo la ulterior transmisión entre ALTAMIRA y los aquí reclamantes.

**SEGUNDO** .- La demanda combate los argumentos expuestos por el TEAC y arranca, en su motivación, de considerar que la primera entrega se produjo como consecuencia de la compraventa suscrita entre REYAL URBIS, S.A., y ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., por lo que la operada después entre esta última y los propios actores será una segunda entrega acogida a la exención de IVA por razón de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992 .

En relación con el párrafo segundo de dicho precepto, recuerda el concepto de promotor que recoge el artículo 9 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación , de tal suerte que si "una

empresa se limita a adquirir viviendas con la intención de venderlas una vez se encuentran terminadas, sin asumir los riesgos empresariales inherentes a la construcción y obtención de las autorizaciones preceptivas, no tiene la condición de promotor", cualidad que niega por ello a ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A. y que reconoce solo a REYAL URBIS, S.A., por haber sido ésta quien decidió, impulsó, programó y financió con recursos propios las obras de edificación, lo que estaría avalado por la escritura de 13 de junio de 2008.

Se remite en este sentido a distintas cláusulas de dicha escritura y así al "Objeto de la compraventa"; la "Facultad de resolución"; la "Pérdida de las Fincas Disponibles"; la "Forma de pago"; las "Cláusulas de penalización"; el "Saneamiento"; la "Retención de parte del precio de Fincas Disponibles correspondientes a la Fase A"; y la "Ejecución de la Promoción", "Mejoras y opciones en las Fincas Disponibles", "Agentes de la Edificación" y "Seguros, Seguro de Responsabilidad Decenal", todas ellas dentro de las "Obligaciones del vendedor". Todas ellas evidenciarían, a su juicio, que la condición de promotor recaía exclusivamente sobre REYAL URBIS, S.A. y en ningún caso sobre la adquirente, CENTRO DE EQUIPAMIENTO ZONA ESTE, S.A., (CEZO) después ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A.,.

Destaca además el hecho de que CEZO solo adquirió parte de las viviendas del total de las que integraban el conjunto de la promoción "Residencial Corona de Somosaguas", y nunca pudo ser promotor "puesto que nunca ha tenido sobre el solar sobre el que ésta se asienta la titularidad de un derecho que le faculte para construir en él, primera obligación según el tantas veces citado artículo 9 de la LOE".

Pone de relieve que el segundo requisito exigido por la Ley del IVA consiste en que la edificación o construcción esté terminada de forma tal que mientras no lo esté "la transmisión de una obra en curso sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta, por lo que si se está realizando sobre suelo urbano quedarán gravadas todas las transmisiones que se produzcan antes de que tenga lugar la terminación de las obras". Cita la jurisprudencia aplicable sobre este particular para concluir que debe estarse en primer lugar a lo que las partes hubieran pactado, remitiéndose al contenido de la escritura que determinaría que el transmitente mantenía las obligaciones propias del promotor; y, en segundo término, que la transmisión del dominio de la vivienda habitual acordada entre REYAL URBIS, S.A., y CEZO, S.A., debe calificarse como una primera entrega, a los efectos del IVA, y la verificada después entre ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., y los demandantes una segunda entrega exenta por tanto del IVA.

Insiste en que no cabe confundir el objeto de la entrega en una compraventa con el momento en que se efectúa la misma, por ser lo relevante el objeto de la transacción y no el momento en que se entrega, destacando que CENTRO EQUIPAMIENTO ZONA ESTE, S.A., se limitó, según las escrituras de 13 de junio y de 9 de julio de 2008, a adoptar una actitud pasiva por cuanto la única obligación asumida fue la de satisfacer el precio acordado por la compra de las denominadas "Fincas Disponibles", asegurándose su recepción una vez estuvieran totalmente terminadas.

Asimismo cuestiona la fundamentación de la resolución recurrida por entender que los pronunciamientos del Tribunal Supremo que cita (sentencias de 30 de septiembre de 2009 y 17 de enero de 2006), y que son los mismos que invoca la propia parte demandante, han sido interpretados de manera errónea por el TEAC.

Por todo lo cual reitera la procedencia de su reclamación de reintegro del IVA que considera indebidamente soportado y cuya devolución exige por importe de 64.092,36 euros más los intereses devengados durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014 hasta una cantidad total de 73.980,61, en que cifra la cuantía del recurso.

**TERCERO** .- La cuestión litigiosa queda así acertadamente definida en la demanda y se reduce a determinar si la entrega de la vivienda realizada por la mercantil ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., a favor de los actores y como consecuencia del contrato de compraventa suscrito en escritura pública de 11 de mayo de 2011, constituye primera o segunda entrega a los efectos del artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, pues de ello depende que esté o no exenta de IVA.

Dispone dicho precepto que "Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: (...) 22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. 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. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de

los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones".

Los actores parten, como vimos, de la consideración de que la compraventa concluida con fecha 13 de junio de 2008 entre REYAL URBIS, S.A., y CENTRO EQUIPAMIENTO ZONA ESTE, S.A. (CEZO), después ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., que tenía por objeto noventa y seis viviendas integrantes del complejo denominado "Residencial Corona de Somosaguas", dio lugar a una transmisión del dominio en favor de la adquirente que debe ser considerada como "primera entrega" a efectos de la Ley del IVA, de tal forma que la posterior a favor de los actores habría de calificarse de "segunda entrega" y por tanto exenta de IVA conforme al precepto transcrito.

En efecto, la calificación como primera entrega de la transmisión realizada a favor de los demandantes por ALTAMIRA exige considerar que ésta actuaba como promotor, y ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 22.Uno.22 de la Ley del IVA, y al mismo tiempo que no tuviera ese carácter de primera entrega la que hizo anteriormente y a favor de ALTAMIRA la mercantil REYAL URBIS, S.A.,.

Pues bien, coincidimos con la interpretación de la Administración tributaria en cuanto entendemos que esta primera transmisión no puede tener la consideración de primera entrega a los efectos que aquí se discuten pues las viviendas no se encontraban terminadas y se incumplía entonces uno de los requisitos fijados en el citado artículo.

En efecto, la escritura pública de 13 de junio de 2008 así lo indicaba de manera expresa cuando se refiere al edificio objeto de la venta como "actualmente en fase de construcción", y es en realidad incontrovertido que la edificación no había sido terminada a esa fecha.

Se refleja además en las cláusulas del contrato de compraventa, en concreto al referirse a su objeto, donde menciona que ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., "*compra y adquiere todas y cada una de las Fincas Disponibles (incluidas la descripción y características que tendrán las Fincas Disponibles cuando el vendedor finalice la promoción) en los términos y condiciones de la presente Escritura...*" (cláusula 1.1.).

Por otra parte, es indudable que en dicha escritura se transmite la propiedad de las fincas a la adquirente. Así se declara en la misma cláusula y se sigue también de la cláusula 2.1., "Entrega", donde al título que constituye el contrato se incorpora el modo que determina la transmisión de la propiedad. Se dice en dicha cláusula que "*Las Partes acuerdan expresamente que la entrega de las fincas Disponibles por el Vendedor al Comprador y, en consecuencia, la transmisión de la propiedad de dichas Fincas Disponibles al Comprador, se produce mediante el otorgamiento de la presente Escritura, de conformidad con el artículo 1.462, párrafo segundo, del Código Civil, ello sin perjuicio de lo indicado en la cláusula 2.2 siguiente, y de que el Vendedor retenga la posesión física hasta que se produzca la entrega de llaves en los términos previstos en la cláusula 3.3 ...*".

No puede cuestionarse que lo que se transmitía con esta escritura es la propiedad de unas fincas en construcción sin perjuicio de incorporar también obligaciones ajenas para el vendedor que consistían, fundamentalmente, en continuar la realización de las obras hasta su conclusión.

La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2009 aborda este asunto y se remite a la de 17 de enero de 2006 en los siguientes términos:

*"La cuestión principal, consistente en determinar si la operación gravada con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas era primera o segunda transmisión a los efectos de sujeción o no por dicho impuesto sino por IVA ha sido resuelta en la mencionada sentencia de esta Sala de 17 de enero de 2006. En ella se dijo:*

*«El art. 20, apartado uno, núm. 22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la exención para "las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuanto tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación", señalando, a continuación, que a los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.*

*La correcta interpretación de este precepto obliga a entender que, en tanto la edificación no está terminada, la transmisión de una obra en curso sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta, por lo que, si se está realizando sobre suelo urbano, quedarán gravadas, sin exención, todas las transmisiones que se produzcan antes de que tenga lugar la ultimación de las obras.*

*Ahora bien, no cabe confundir una operación de transmisión de una obra en curso de construcción, que ha de ser terminada por el adquirente y que es objeto de entrega, en concepto de edificación no terminada, con la posibilidad de que, por convención contractual, se establezca, como objeto de una compraventa, la entrega de un edificio terminado, aún cuando la operación se convenga estando aún en fase de construcción, pues, en este caso, existe primera entrega una vez que se realice ésta, teniendo por objeto el edificio terminado, por lo que su posterior transmisión, también en fase de construcción, tiene la consideración de segunda entrega de edificación.*

*En definitiva, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención prevista en el art. 20, apartado uno, número 22 de la referida Ley, habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega".*

Si ha de estarse, como exige el Tribunal Supremo, a lo pactado en el contrato y, en particular, entendemos nosotros, a la definición del objeto de la compraventa, no alberga la Sala duda alguna de lo que vendido era, en el caso que nos ocupa, las viviendas integradas en un edificio en fase de construcción. Viviendas por tanto cuya construcción no estaba terminada.

A ello no empece que posteriormente, cuando la adquirente tenía ya la plena disponibilidad del bien entendido como poder de disposición -nada le impedía, por ejemplo, venderlo o hipotecarlo-, adquirida por lo pactado en la escritura de 13 de junio de 2008, se otorgara una nueva escritura -de 9 de julio de 2009- que refleja la "Entrega de documentos, entrega de posesión y pago de precio aplazado", una vez concluidas las obras y verificado por ello el cumplimiento de la obligación asumida en tal sentido por el vendedor, teniendo asimismo lugar entonces la entrega de las llaves de las viviendas que difícilmente podía haberse verificado antes pues, insistimos, no estaban terminadas en el momento de su adquisición. Todo pone de manifiesto nuevamente que lo vendido y adquirido en 2008 eran viviendas no terminadas, aún en construcción.

No se está en el caso que advierte la citada sentencia del Tribunal Supremo de que se hubiera pactado "... como objeto de una compraventa, la entrega de un edificio terminado, aún cuando la operación se convenga estando aún en fase de construcción" . Lo que aquí se pactó era la entrega de las viviendas descritas que formaban parte de un edificio en construcción y que adquirió al momento del otorgamiento de la escritura la mercantil compradora sin que para ello sea obstáculo, insistimos, que el vendedor asumiera la obligación de continuar las obras hasta su terminación, reteniendo lógicamente su posesión, y que se documentara después en una escritura que se califica como "Acta de entrega de documentos, entrega de posesión y pago de precio aplazado" la verificación de tales entregas.

**CUARTO** .- Ante las consideraciones expuestas deben ceder los razonamientos esgrimidos en la demanda que inciden en las cláusulas de la escritura de compraventa suscrita entre REYAL URBIS, S.A., y CENTRO DE EQUIPAMIENTO ZONA ESTE, S.A., que pondrían de manifiesto que REYAL URBIS, S.A., actuó siempre como promotor, a lo que también sirve el argumento de que "Altamira (antes CEZO) sólo adquirió parte de las viviendas del total de las que integraban el conjunto de la promoción "Residencial Corona de Somosaguas"; pero que no justifican que la transmisión tuviera por objeto una edificación ya terminada, ni desvirtúan el hecho nuclear que debe decidir la cuestión: la entrega, con puesta a disposición del primer adquirente y además transmisión de la propiedad de las viviendas, tuvo lugar con el otorgamiento de la escritura de compraventa de 13 de junio de 2008, cuando las referidas viviendas estaban en construcción, por lo que dicha entrega no es susceptible de considerarse "primera entrega" a los efectos de su calificación como operación sujeta y exenta del IVA conforme al artículo 20.Uno.22 de la Ley reguladora del impuesto.

El hecho de que la transmisión se produjera cuando las viviendas no estaban terminadas da consistencia sin duda a la interpretación que la Dirección General de Tributos acoge al responder a la consulta formulada por la misma ALATAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., a la que se refiere la resolución del TEAC recurrida en su fundamento jurídico segundo *in fine* , cuando concluye que "... la entidad compradora se convierte en la promotora de la edificación desde el momento en que adquiere una edificación en curso no terminada, cuya finalización encarga a la parte vendedora" .

Por último, no puede dejar de significarse que en la escritura de compraventa suscrita con fecha 11 de mayo de 2011 entre ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., como parte vendedora, y los ahora recurrentes, como parte compradora, se hizo constar como estipulación Cuarta lo siguiente: "El vendedor manifiesta que el edificio en el que se haya (sic) enclavado el Inmueble cuenta con Certificado Final de Obra y Licencia de Primera Ocupación y que, la transmisión del mismo por medio de la presente Escritura constituye una "Primera Transmisión" de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.1.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido . En consecuencia, la presente compraventa se haya (sic)



*sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido al reducido del 8% de acuerdo con el artículo 91.1.7º de la vigente Ley del IVA ".*

**QUINTO.-** Procede, conforme a lo hasta aquí expuesto, la íntegra desestimación del recurso, debiendo correr con las costas de esta instancia la parte actora en aplicación de lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

## **FALLAMOS**

Que desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup> María Isabel Torres Coello actuando en nombre y representación de **D. Gumersindo y D<sup>a</sup> Lucía** contra la Resolución dictada con fecha 16 de septiembre de 2014 por el Tribunal Económico Administrativo Central sobre rectificación de autoliquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, período mayo de 2011, debemos declarar y declaramos que dicha Resolución es ajustada a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la entidad recurrente.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , y contra la que no cabe recurso alguno, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

En Madrid a doy fe.