

Roj: STS 4155/2016 - ECLI:ES:TS:2016:4155
Id Cendoj: 28079130022016100361

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 3532/2015

Nº de Resolución: 2080/2016

Procedimiento: CONTENCIOSO

Ponente: NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En Madrid, a 27 de septiembre de 2016

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina que con el número 3532/2015 ante la misma pende de resolución, interpuesto por RYLFER PRINCIPADO, S.L., representada por el Procurador don Rafael Cobián Gil-Delgado, contra la sentencia de 6 de julio de 2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 6/14). Siendo parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« **FALLO :**

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha decidido: Desestimar el recurso contencioso administrativo formulado por el Procurador de los Tribunales D. Rafael Cobián Gil-Delgado, en nombre y representación de la entidad mercantil Rylfer Principado, S.L., contra la resolución impugnada, por ser ésta conforme a derecho.

Y con imposición a dicha recurrente de las costas procesales».

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por la representación de RYLFER PRINCIPADO, S.L se presentó escrito interponiendo recurso de casación para la unificación de doctrina que terminaba así:

«(...) dictándose en su día sentencia por la que se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la sentencia impugnada».

TERCERO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, en el trámite de oposición que le ha sido conferido, ha pedido:

«(...) dicte resolución declarando no haber lugar a casar la sentencia recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente».

CUARTO.- Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 20 de septiembre de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Son datos relevantes para decidir el actual recurso de casación para la unificación de doctrina los siguientes:

1.- La Administración tributaria, mediante resolución de 31 de octubre de 2011, acordó exigir a RYLFER PRINCIPADO, S.L., (en lo sucesivo RYLFER) una liquidación por el total de 82.712,14 euros (71.400 como cuota y 11.312,34 como intereses de demora).

En ella se hacía constar que se dictaba a causa del procedimiento de comprobación limitada de la autoliquidación del Impuesto al Impuesto sobre el Valor Añadido (**IVA**) correspondiente al cuarto trimestre de 2007; y que en tal procedimiento se habían realizado como actuaciones un requerimiento notificado el 4 de julio de 2011 y una propuesta de liquidación con trámite de alegaciones notificado el 10 de octubre de 2011.

También se indicaba que no constaba la presentación de alegaciones.

2.- En la misma resolución se exponían como hechos que la motivaban los siguientes.

Que el 20 de diciembre de 2007 se formalizó ante notario con la mercantil CONSTRUCCIONES PAULINO SA una permuta por la que RYLFER transmitió un solar a cambio de recibir en el futuro una serie de inmuebles consistentes en cuatro viviendas, con sus respectivas plazas de garaje, 2 locales comerciales y dinero anticipado; soportando dicha transmisión, respecto de la que la entrega del terreno operaba como pago anticipado, una cuota de 474.260, 00 euros.

Y que RYLFER había deducido en su liquidación por **IVA** del cuarto trimestre de 2007 esa cantidad de 474.262,69 euros que había soportado por el **IVA** devengado en la permuta mencionada, cuando lo procedente habría sido deducir tan sólo 402.862,69 euros, siendo la diferencia entre ambas sumas, 71.400,00 euros, la cuota que había sido soportada y deducida por la adquisición de las cuatro viviendas y las cuatro plazas de garaje.

Los fundamentos de derecho que se consignaban eran éstos que continúan.

Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 99 dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del **IVA**), las deducciones deben efectuarse en función del destino previsible de los bienes adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquel fuere alterado.

Que la cuotas soportadas por la adquisición de esas viviendas y plazas de garaje en el periodo de que se trataba (4T de 2007) no eran deducibles porque su destino previsible era bien cualquiera de estas dos operaciones exentas en la citada Ley del **IVA**: arrendamiento (art. 20 uno 23º b) o venta (exenta por segunda transmisión en el art. 20 uno 22ª), o bien la utilización en la satisfacción de necesidades personales (no deducibles según el artículo 95, uno y dos, de la misma Ley); sin perjuicio de su deducibilidad si ese destino previsible fuera alterado dentro de los plazos del artículo 100 de dicha Ley del **IVA** .

Y que había de estarse al concepto de vivienda que a efectos de **IVA** se contenía en el artículo 91, uno, 1 , 7º de la repetida Ley 37/1992 .

3.- RYLFER planteó reclamación económico-administrativa contra esta última liquidación y le fue desestimada por resolución de 25 de octubre de 2013 del Tribunal Económico-administrativo Regional del Principado de Asturias.

Sus razonamientos vinieron a confirmar y reiterar lo argumentado en la resolución impugnada.

Añadieron que, según lo establecido en el artículo 20.dos de la Ley del **IVA** , la renuncia de la exención no operaba de forma automática sino a una serie de requisitos legal y reglamentariamente establecidos; y que correspondía a la entidad interesada, de conformidad con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria por ser el sujeto que había pretendido la deducción, la carga de haber demostrado que el inmueble de referencia había sido destinado a operaciones gravadas durante el espacio temporal acaecido entre la adquisición de la vivienda y el momento en que fue incoado, instruido y ultimado la actuación de comprobación limitada.

4.- El proceso de instancia lo inició RYLFER mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido contra la anterior resolución del TEAR, y en su posterior demanda reclamó la nulidad del acto administrativo recurrido y el reconocimiento del derecho a la totalidad del **IVA** soportado por la permuta y a la correspondiente devolución.

5.- La sentencia aquí recurrida desestimó el anterior recurso jurisdiccional.

Para ello, inicialmente delimitó el litigio en su fundamento jurídico segundo en estos términos:

*«Los motivos en los que la recurrente fundamenta la demanda son, en esencia, los siguientes: 1º) Se trata de una sociedad mercantil que goza "ex lege" de la cualidad de "empresario o profesional"; 2º) Su intención al adquirir los inmuebles siempre ha sido dedicarlos a su actividad profesional; 3º) Que, por ello, tiene derecho a la deducción del **IVA** soportado al efectuar dichas adquisiciones en aplicación de lo dispuesto en la Sexta Directiva y siendo suficiente la intención inicial de destino al fin de dicha actividad, y más cuando se ha cumplido lo dispuesto en el at. 27 del RIVA y así se establece en la jurisprudencia que se cita; 4º)*

Que el destino de los inmuebles adquiridos por permuta puede ser otro distinto al señalado por la inspección (arrendamiento, venta o satisfacción de necesidades personales) que se encuentre sujeto a IVA y no exento, como lo sería el de arriendo de personal empleado de una entidad mercantil o el arrendamiento a profesionales (médicos, dentistas, arquitectos, etc.), no pudiendo a día de hoy la Administración probar la concurrencia de los supuestos de exención al no haberse aún hecho entrega de las viviendas».

Más adelante, en su fundamento jurídico cuarto, justificó su fallo desestimatorio con los siguientes razonamientos.

«Una vez así expuestos los términos del debate y aún resultando admisibles los argumentos de la recurrente respecto a su condición de entidad mercantil, la suficiencia de la intención inicial del destino de los bienes adquiridos al desarrollo de su actividad profesional, o a la necesidad de adecuación a lo dispuesto en la Sexta Directiva Europea en relación con el fin de lograr el efecto de la neutralidad del IVA,

lo cierto es que la conclusión de la inspección se basa, por un(a) parte, en el objeto social previsto en los Estatutos Sociales de la entidad recurrente y, por otra, en lo dispuesto en el art. 99 Dos en relación con el art. 20, dos del LIVA y art. 105 de la Ley General Tributaria ,

de cuya recta aplicación ha de concluirse que, en principio

sin perjuicio de ulterior rectificación del destino inicial -que en virtud del referido objeto social ha de preverse que es el de venta o arrendamiento para viviendas- si se hubiese alterado (siendo esta circunstancia carga de la recurrente),

la operación ha de considerarse exenta del impuesto, lo que implica la desestimación del presente recurso».

SEGUNDO.- El actual recurso de casación para la unificación de doctrina lo ha interpuesto RYLFER PRINCIPADO, S.L., que invoca en su apoyo dos motivos, desarrollando en uno y otro dos infracciones diferenciadas y la contradicción de la sentencia aquí recurrida con las de contraste que seguidamente se señalan respecto de cada una de esas dos distintas infracciones.

I.- El primer motivo denuncia la infracción del artículo 111 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), y las sentencias de contraste que se invocan son estas dos: la sentencia de 7 de marzo de 2014 de la **Sección Segunda** de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo (dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 61/2012); y la sentencia núm. 850/2010, de 7 de julio, de la Sección Primera de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (dictada en el recurso núm. 858/2008).

El planteamiento esencial de esta primera denuncia es que entre la sentencia aquí recurrida y esas dos sentencias de contraste hay identidad en lo relativo a la situación de las partes, a los hechos y a las pretensiones, y la hay por haberse abordado en ellas esta misma cuestión de fondo: el derecho a deducir, al amparo de lo establecido en el artículo 111 de la Ley del IVA , las cuotas de este impuesto que hayan sido soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes realizadas antes del inicio de las actividades empresariales con la intención, confirmada con elementos objetivos, de destinar dichos bienes a la realización de actividades de tal naturaleza.

Y, sin embargo, las soluciones han sido distintas, pues en esas dos sentencias de comparación sí se ha reconocido el derecho a la devolución del IVA soportado con tan sólo haber constatado que había elementos objetivos sobre la intención de querer comenzar una actividad empresarial y sin necesidad de esperar al inicio efectivo de la misma; mientras que en la sentencia dictada en la instancia que aquí es recurrida el derecho a esa devolución no ha sido reconocido.

Para intentar justificar esa identidad de situaciones se hacen previamente estas afirmaciones o consideraciones sobre la sentencia recurrida.

Se dice primero que no se pronuncia sobre esa cuestión de la deducción, al amparo del antes mencionado artículo 111 de la Ley el IVA , del IVA soportado por la adquisición e bienes adquiridos antes del inicio de la actividad empresarial.

Posteriormente se alude a lo que se expresa en sus antecedentes de hecho, en especial a lo que en el primero de ellos señala sobre que los hechos de la demanda se dan por reproducidos; y a esta literal afirmación del segundo:

«Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos dela demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente».

Y con base en lo anterior, se sostiene que, dado que la sentencia de instancia da por reproducidos los hechos del expediente administrativo, estos son los que han de servir de base para fundamental los motivos de casación y determinar la identidad de la sentencia recurrida con las de contraste; y se dice que esos hechos del expediente se refieren, entre otras cosas, a lo siguiente: la constitución de la sociedad el 11 de octubre de 2007; el objeto social contenido en los estatutos sociales; y el epígrafe a que estuvo referido el alta en el censo y en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

II.- El segundo motivo reprocha la infracción del artículo 99, dos, de la Ley del IVA , y la sentencia de contraste invocada respecto de la misma es la núm. 303/2008, de 4 de abril, de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Cantabria (recurso núm. 230/2007).

El planteamiento básico de este otro reproche es que hay identidad en cuanto a los hechos y los sujetos entre la sentencia recurrida y la de contraste, y la hay porque ambas versan sobre una operación entre dos empresas inmobiliarias que produce la entrega de la misma clase de inmuebles (viviendas y plazas de garaje); con la diferencia que en la sentencia de contraste la entrega se realizó después de haberse iniciado la actividad empresarial.

Y se dice también que una y otra sentencias versaron sobre la aplicación del artículo 20 Dos de la Ley del IVA , en relación con el artículo 99 dos, y que ambas anudaron el derecho a la deducción del IVA soportado con la renuncia a la exención.

En cuanto a la diferente solución seguida en esas sentencias que son objeto de comparación, se invoca el criterio seguido en la sentencia de contraste sobre el juicio de razonable probabilidad que, en el momento de la renuncia a la exención, ha de realizar la Administración tributaria, y lo que en ella se razona sobre que el derecho a la deducción del IVA debe sustentarse en criterios objetivos y no en criterios aleatorios y subjetivos de concreción unilateral por la Administración.

Y se aduce que la diferencia ha estribado en que la sentencia recurrida, en lo que hace al destino previsible de los inmuebles adquiridos que ha sido considerado para denegar el derecho a la renuncia de la exención del artículo 20 dos de la Ley del IVA , no ha hecho ningún juicio de razonabilidad.

TERCERO.- El recurso de casación para la unificación de doctrina es un instrumento procesal para garantizar el principio de igualdad en la aplicación de la ley cuando sobre controversias sustancialmente idénticas existen resoluciones contradictorias. Realiza esa función principal anulando la sentencia impugnada, si ésta incurre en infracción jurídica; pero, en el caso de que confirme como válida dicha resolución, por considerar correcta su doctrina y no la de las sentencias de contraste, deja inalteradas las situaciones creadas por estas resoluciones anteriores. Y únicamente se puede acudir a él cuando no es posible utilizar el recurso de casación común.

En lo que acaba de expresarse están presentes las principales notas que lo caracterizan según declaración reiterada del Tribunal Supremo (SSTS, entre otras, de 12 de marzo de 2008, rec. 130/2007 ; 9 de febrero de 2005, rec. 179/2004 ; 12 de julio de 2004, rec. 180/2003 ; 29 de octubre de 2003, Rec. 3625/1998), y éstas son principalmente las dos que continúan.

Por un lado, la doble finalidad que le corresponde: asegurar el principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley; y realizar, también, la función nomofiláctica de protección del ordenamiento jurídico que es propia de toda casación, fijando la solución correcta o doctrina legal sobre la cuestión controvertida. Y, por otro, su significación de remedio procesal excepcional o subsidiario en relación con el recurso de casación común.

Ampliando la significación de esta última nota, debe decirse que este recurso revela la preocupación por ampliar los mecanismos de defensa del principio de igualdad en la aplicación de la ley.

La vulneración de este principio, como cualquier otra infracción del ordenamiento, se puede hacer valer a través del recurso de casación común, pero hay asuntos que tienen vedado este último recurso. Para estos últimos, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye precisamente una herramienta de salvaguarda del principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley; es decir, a esos litigios se les

permite, al exclusivo efecto de tutelar el principio de igualdad en la aplicación de la ley, un remedio procesal que por regla general tienen excluido para cualquier otra infracción jurídica.

Como también ha de subrayarse que la consecuencia de esas notas que acaban de señalarse es la necesidad requerida por la jurisprudencia de estos dos fundamentos para que el recurso de casación para la unificación de doctrina pueda alcanzar éxito: que (1) existan de fallos contradictorios y (2) se exponga la infracción legal que es imputada a la sentencia recurrida para apoyar su anulación.

La STS de 12 de julio de 2004, rec. 180/2003, es una muestra bien expresiva de esa jurisprudencia, y se expresa así:

«(...) El acceso al mismo se encuentra condicionado por requisitos de cuantía, imposibilidad de acudir al recurso de casación ordinario y, fundamentalmente, por la circunstancia de que la contradicción que se alega se hubiese ocasionado con respecto a los mismos litigantes, u otros en idéntica situación, en mérito de hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. Y sus efectos se reducen a casar y anular la sentencia recurrida, siempre que en la misma se hubiese producido una infracción de la correcta interpretación y aplicación de la normativa legal y jurisprudencial sentada por la resolución o resoluciones firmes citadas como contraste de la impugnada, aunque sin alterar -en caso contrario- las situaciones jurídicas creadas al amparo de aquéllas.

Así pues el éxito del escrito de interposición de un recurso de esta naturaleza está condicionado al cumplimiento de dos requisitos fundamentales: la acreditación de la identidad sustancial de las circunstancias subjetivas y objetivas entre el supuesto objeto de recurso y los que constituyen los precedentes que discordian con la solución adoptada, y la demostración, mediante la alegación de los correspondientes motivos de casación, de la errónea aplicación de la Ley o la jurisprudencia por parte de la sentencia recurrida, en contraposición a lo acertadamente resuelto en las resoluciones de contraste».

Esos elementos de coincidencia que resultan necesarios encarnan lo que una reiteradísima jurisprudencia viene denominando el requisito de la triple identidad, esto es, de la identidad subjetiva, objetiva y causal.

Y en lo que más particularmente hace a la identidad objetiva, debe decirse que está referida a las circunstancias de hecho, a las premisas fácticas tomadas en consideración por las sentencias comparadas para resolver las controversias enjuiciadas; y éstas han de ser sustancialmente análogas en cuanto a los datos que son trascendentes para el derecho que haya sido aplicado.

Debe así mismo subrayarse que lo que la jurisprudencia viene exigiendo sobre esta segunda identidad objetiva es que los hechos deben ser tomados en consideración tal y como hayan sido descritos o apreciados por la sentencia recurrida, sin que sea posible revisarlos o corregirlos so pretexto de que hubo una indebida valoración probatoria (SSTS de 12 de marzo de 2008, rec. 130/2007, y 8 de abril de 2008, rec. 210/2007).

Como también debe destacarse que el recurso de casación para la unificación de doctrina, debido a esa específica naturaleza y finalidad del mismo que acaba de exponerse, no es vía procesalmente adecuada para corregir la incongruencia en que pudiera haber incurrido la sentencia recurrida por haber dejado de abordar alguna de las cuestiones que hubiesen sido planteadas en el litigio por ella enjuiciado y resuelto.

CUARTO.- Lo razonado en el anterior fundamento de derecho impide acoger el actual recurso de casación para la unificación de doctrina de RYLFER PRINCIPADO, S.L., por no ser de apreciar las identidades que resultan necesarias en relación con esas dos infracciones que han sido denunciadas.

I.- Comenzando por la infracción del artículo 111 de la Ley del **IVA** denunciada en el primer motivo, hay que decir que la sentencia recurrida, como viene a reconocer el recurso de casación, no aborda ni decide la cuestión de la procedencia o no de la devolución, al amparo de lo establecido en tal artículo 111, del **IVA** soportado por la recurrente a causa de las adquisiciones litigiosas; por lo que falta la premisa de identidad o coincidencia que resulta ineludible para que pueda ser declarada una vulneración del principio de igualdad y, tras ella, una vulneración también de dicho artículo 111 de la Ley 37/1992.

A ello ha de añadirse que, según resulta de la reseña de actuaciones que ha sido efectuada en el primer fundamento de derecho, dicha cuestión no había sido abordada en la inicial resolución de 31 de octubre de 2011 que exigió la liquidación controvertida, ni tampoco lo fue en la resolución de 25 de octubre de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias.

Esto comporta que ni la Administración Tributaria ni el Tribunal Económico-Administrativo establecieron una concreta versión de las premisas fácticas que resultaban necesarias para la aplicación de ese repetido

artículo 111 de la Ley del **IVA** ; y trae como consecuencia que no puede aceptarse, como parece pretenderse, que la sentencia recurrida haya aceptado unos hechos previamente establecidos por la Administración de los que necesariamente haya de derivarse una infracción del precepto que acaba de mencionarse.

A lo que debe añadirse lo antes declarado sobre la improcedencia de corregir mediante un recurso de casación para la unificación de doctrina la incongruencia en que pudiera haber incurrido la sentencia recurrida.

II.- En lo que concierne a la infracción del artículo 99, dos, de la Ley del **IVA** reprochada en el segundo motivo, tampoco hay base para advertir una contradicción entre lo resuelto por la sentencia recurrida y lo que fue decidido por la sentencia núm. 303/2008, de 4 de abril, de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Cantabria (recurso núm. 230/2007) que se cita como resolución de comparación.

La sentencia de instancia, en orden al destino previsible que ha de ser tomado en consideración, según lo dispuesto en el artículo 99, dos, de la Ley del **IVA** para decidir la procedencia o no del derecho de deducción, no sienta el criterio de que la Administración lo puede fijar de manera unilateral y subjetiva y sin apoyarlo en datos objetivos. Al contrario, tiene por válidos los razonamientos desarrollados por la primera resolución administrativa de 31 de octubre de 2011 y la posterior resolución del TEAR del Principado de Asturias, consistentes en que la naturaleza de los bienes objeto de la adquisición litigiosa (viviendas con sus respectivas plazas de garaje), unida a la falta de prueba de un destino diferente durante el amplio periodo temporal que medió entre la adquisición y la finalización de la actuación de comprobación, ofrecían una base objetiva para concluir que el destino de esos concretos bienes eran las operaciones exentas que dichas resoluciones indicaron.

QUINTO.- Procede, pues, declarar no haber lugar al actual recurso de casación para unificación de doctrina, lo que determina también la imposición de una condena en costas en aplicación del artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Pero la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese artículo 139 de la LJCA , señala como cifra máxima a que asciende esa imposición de costas, por la totalidad de los conceptos comprendidos en ellas, la de dos mil euros.

Y para la fijación de la expresada cantidad se tienen en cuenta los criterios habituales seguidos por esta Sala y, desde ellos, se pondera la complejidad de lo suscitado en el recurso de casación y la dedicación requerida para formular el escrito de oposición.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** No haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por RYLFER PRINCIPADO, S.L. contra la sentencia de 6 de julio de 2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 6/14). **2.-** Imponer a la parte recurrente las costas correspondientes al presente recurso, con la limitación que se expresa en el último fundamento de derecho de esta sentencia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis 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. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.