

### ▶▶ TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

#### DEVENGO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2012 ..... 2

#### USO PRIVADO DE BIENES AFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de julio de 2012 ..... 9

### ▶▶ TRIBUNAL SUPREMO

#### SUSTITUCIÓN DE FACTURA POR ESCRITURA

- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2013 ..... 15

#### NOTIFICACIÓN AL REPRESENTANTE

- Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2013 ..... 17

### ▶▶ AUDIENCIA NACIONAL

#### SANCIONES Y CULPABILIDAD

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2013 ..... 21

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

### Devengo en el Impuesto sobre el Valor Añadido

#### SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 19 DE DICIEMBRE DE 2012

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 (LA LEY 11857/2006), 65 (LA LEY 11857/2006), 73 (LA LEY 11857/2006) y 80 de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006) del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
2. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones», de la ciudad de Burgas, de la administración central de la Agencia de recaudación; en lo sucesivo, «Direktor») y Orfey Bgaria EOOD (en lo sucesivo, «Orfey») sobre una liquidación complementaria que sometía a Orfey al pago de una cuota adicional del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

#### MARCO JURÍDICO

##### Derecho de la Unión

3. El artículo 62 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:  
«Se considerarán:
  1. “devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
  2. “exigibilidad del impuesto” el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»
4. El artículo 63 de la Directiva IVA establece:  
«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»
5. El artículo 65 de la Directiva IVA dispone:  
«En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»
6. El artículo 73 de la Directiva IVA:  
«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»
7. El artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA establece que, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros pueden tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el

valor normal de mercado en los casos que enumera.

8. El artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA establece lo siguiente:  
«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

### Derecho búlgaro

9. En su versión aplicable en el procedimiento principal, la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LA LEY 3625/1992) (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, de 4 de agosto de 2006, y DV n° 113, de 28 de diciembre de 2007; en lo sucesivo, «ZDDS») establece en su artículo 25:
- «1. A los efectos de esta Ley, se entiende por devengo del IVA: la entrega de bienes o servicios efectuada por un sujeto pasivo en el sentido de esta Ley [...].
  2. El devengo del impuesto se producirá en la fecha en que se transmita la propiedad sobre el bien o se preste el servicio.  
[...]
  6. Si antes de la producción del devengo del impuesto conforme a los apartados 2, 3 o 4 se efectúa un pago anticipado total o parcial por una entrega de bienes o una prestación de servicios, el impuesto se hará exigible en la fecha de recepción del pago (de conformidad con el importe cobrado), a menos que el pago percibido se efectúe en relación con una entrega intracomunitaria. En estos casos se supondrá que el impuesto está comprendido en el importe del pago.»
10. El artículo 26, apartados 2 y 7, de la ZDDS dispone:
- «2) La base imponible incluye todo lo que constituya la contraprestación obtenida o que vaya a obtener quien entrega el bien o presta el servicio del adquirente, o de un tercero, expresada en BGN y céntimos, sin el impuesto en el sentido de la presente Ley [...]  
[...]
  7. Si la remuneración se compone en todo o en parte de bienes o servicios (si el pago se efectúa en todo o en parte en bienes o servicios), la base imponible estará constituida por el valor normal del bien entregado o del servicio prestado, calculado en el momento en que el impuesto se haya hecho exigible.»
11. El artículo 45 de la ZDDS establece:
- «1) Constituye una operación exenta la transmisión del derecho de propiedad sobre un bien inmueble, la constitución o la transmisión de derechos reales limitados sobre un terreno, así como su sometimiento al derecho de superficie o su arrendamiento.
  2. La constitución o transmisión del derecho de superficie tendrá, hasta el momento de la terminación de la obra gruesa del edificio respecto al que se haya constituido o transmitido el derecho de superficie, la consideración de entrega exenta conforme al apartado 1. No quedan comprendidos en el derecho de superficie los trabajos de montaje e instalación que se realicen.»
12. La ZDDS establece en su artículo 130:
- «1) En el caso de las operaciones cuya contraprestación esté constituida en todo o en parte por bienes o servicios, se considerará que existen dos operaciones sinalagmáticas, de manera que cada uno de los contratantes tiene la consideración de vendedor de lo que entrega y de comprador de lo que recibe.
  2. El impuesto se devenga, respecto a las dos operaciones mencionadas en el apartado 1, en el momento del devengo del impuesto de la primera de las dos operaciones.»
13. La Ley de la propiedad (Zakon za sobstvenostta, DV n° 92, de 16 de noviembre de 1951), en su versión aplicable a los hechos de autos (en lo sucesivo, «ZZS»), dispone en su artículo 63, apartado 1:  
«El propietario podrá conceder a otra persona el derecho de construir un edificio sobre su bien inmueble, de forma que esta persona se convierta en propietaria de la construcción.»
14. En el artículo 67, apartado 1, de la ZZS establece:  
«El derecho a construir un edificio sobre el bien inmueble de un tercero (artículo 63, apartado 1) prescribirá en beneficio del propietario del bien inmueble si no se ejerce dentro de un plazo de cinco años.»

### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. Mediante escritura pública de 3 de abril de 2008, cuatro personas físicas (en lo sucesivo, «propietarios del terreno») constituyeron un derecho de superficie a favor de Orfey, en virtud del cual se confirió a ésta el derecho a construir un edificio sobre el terreno propiedad de los primeros y a convertirse en propie-

taria exclusiva de algunos de los bienes inmuebles construidos por ella. Como contraprestación de este derecho de superficie, Orfey se comprometía a proyectar dicho edificio, a construirlo en su totalidad exclusivamente a expensas propias y a entregar «llave en mano» a los propietarios del terreno alguno de los inmuebles que se encontraban en dicho edificio sin que éstos tuvieran que realizar ningún pago adicional, conservando y constituyendo mutuamente sobre dichos bienes un derecho de superficie. Orfey se comprometía a concluir la construcción del edificio y a obtener la autorización de gestionarlo en un plazo de 21 meses contados a partir de la fecha de inicio de las obras.

16. El 5 de abril de 2008, Orfey emitió a cargo de los propietarios del terreno facturas relativas a la operación de «derecho de superficie constituido en virtud de escritura pública». Estas cuatro facturas ascendían en total a 302.721,36 BGN, más 60.544,27 BGN en concepto de IVA.
17. En una inspección tributaria se comprobó que la base imponible de la operación se había determinado en función del valor fiscal de derecho de superficie según la escritura pública, es decir, 684.000 BGN, y no en función del valor normal de los bienes inmuebles que debían entregarse a los propietarios del terreno. También se comprobó que Orfey no había mencionado dichas facturas en su libro de ventas respecto al ejercicio fiscal correspondiente, en concreto, el mes de abril de 2008, ni respecto al ejercicio siguiente, el mes de mayo de 2008, y que tampoco había tenido en cuenta estas facturas en las correspondientes declaraciones del IVA.
18. El 28 de abril de 2009 la Agencia nacional de recaudación remitió a Orfey una liquidación complementaria correspondiente al mes de abril de 2008, aunque en esa fecha aún no había concluido la construcción del edificio ni se había comenzado a gestionar dicho edificio. Consideró que Orfey prestaba servicios de construcción y que, en virtud del artículo 130 de la ZDDS, el devengo del IVA sobre esta operación se había producido en la fecha de constitución del derecho de superficie. Sobre la base del informe pericial elaborado en el marco de la inspección tributaria se consideró que el valor normal del derecho de superficie constituido equivalía al valor de los servicios de construcción del edificio por parte de Orfey, que ascendía a 1.984.130 BGN. Consiguientemente, dicha liquidación fijó el IVA adeudado sobre la operación en 396.826 BGN, más intereses.
19. Orfey presentó una reclamación contra dicha liquidación complementaria ante el Direktor. A raíz de que dicha reclamación fue desestimada mediante resolución de 6 de julio de 2009, Orfey interpuso un recurso contencioso administrativo contra la mencionada liquidación ante el Administrativen sad - Burgas (tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas). Mediante sentencia de 30 de abril de 2010, este tribunal estimó el recurso de Orfey y anuló la liquidación complementaria. El Direktor interpuso entonces recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.
20. Ante este órgano jurisdiccional el Direktor alega esencialmente que la normativa nacional es conforme con la Directiva IVA. Orfey afirma, por su parte, que ha perdido su derecho de superficie porque el edificio no se construyó en el plazo convenido.
21. El tribunal remitente indica que, para dirimir el litigio que se le ha sometido, ha de determinar, en primer lugar, el momento en el que se produce el devengo de IVA por los servicios de construcción prestados por Orfey. A este respecto señala, por una parte, que, en su opinión, el devengo del IVA correspondiente a la constitución del derecho de superficie se produjo en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, fecha en la que sin embargo, dicha operación estaba exenta. Por otra parte, manifiesta sus dudas respecto a la compatibilidad con la Directiva IVA del artículo 130, apartado 2, de la ZDDS, conforme al cual el momento del devengo es anterior a la realización de la operación.
22. Añade que, si resultara que esta disposición de la ZDDS es conforme con la Directiva IVA, debería, a continuación, apreciar si la determinación de la base imponible de los servicios de construcción se realizó conforme a Derecho. A este respecto, se pregunta sobre la compatibilidad con el artículo 73 de la Directiva IVA del artículo 26, apartado 7, de la ZDDS, conforme al cual en el presente asunto habría que atenerse al valor normal de los servicios de construcción que les asignó el perito.
23. Por último el tribunal remitente se pregunta si el derecho de superficie de que se trata puede tener la consideración de un pago anticipado a cuenta de futuros servicios de construcción a cargo de Orfey, tomando en consideración que este derecho de superficie constituye la totalidad de la contraprestación obtenida por Orfey por estos servicios y que una interpretación estricta del artículo 65 de la Directiva IVA exige que el pago anticipado se realice en efectivo. A este respecto indica que, en virtud del artículo 67, apartado 1, de la ZZS, el derecho de superficie conferido a Orfey puede extinguirse si se invoca expresamente la prescripción extintiva prevista en esta disposición.

24. En tales circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 63 de la Directiva [IVA] en el sentido de que no permite una excepción en virtud de la cual el devengo del impuesto que grava la ejecución de obras de construcción de determinados elementos de un edificio se produce antes del momento de la ejecución efectiva de las obras y el devengo del impuesto se vincula al momento en que se produce el devengo por la operación que ha de llevarse a cabo a cambio, que consiste en la constitución de un derecho de superficie sobre otros elementos de dicho edificio, que también constituye la contraprestación por los servicios de construcción?
  2. ¿Es compatible con los artículos 73 y 80 de la Directiva [IVA] una disposición nacional que establece que, cuando la contraprestación consiste, en todo o en parte, en una entrega de bienes o en una prestación de servicios, la base imponible de la operación está constituida por el valor normal del bien entregado o del servicio prestado?
  3. ¿Debe interpretarse el artículo 65 de la Directiva [IVA] en el sentido de que se opone a que el IVA sea exigible en función del valor del pago anticipado a cuenta si el pago no se efectúa en dinero, o bien debe interpretarse esta disposición en un sentido amplio y considerarse que también en estos supuestos se hace exigible el IVA y el impuesto debe recaudarse por el importe del contravalor económico de la operación que ha de efectuarse a cambio?
  4. En el caso de que la respuesta a la tercera cuestión sea la segunda alternativa expuesta, y en vista de las circunstancias del caso de autos, ¿puede tener la consideración de pago anticipado a cuenta, en el sentido del artículo 65 de la Directiva [IVA], el derecho de superficie constituido en el presente asunto?
  5. ¿Tienen efecto directo los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva [IVA]?»

*Sobre las cuestiones primera, tercera y cuarta*

25. Mediante sus cuestiones primera, tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, *el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si deben interpretarse los artículos 63 y 65 de la Directiva IVA en el sentido de que, cuando se constituye un derecho de superficie a favor de una sociedad para la edificación de un edificio como contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles que se encontrarán en dicho edificio y que la citada sociedad se compromete a entregar llave en mano a las personas que han constituido ese derecho de superficie, tales artículos se oponen a que el IVA sobre dichos servicios de construcción sea exigible desde el momento en que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe la prestación de servicios.*
26. El Direktor, el Gobierno búlgaro y la Comisión Europea afirman esencialmente que esta cuestión debe responderse negativamente. El Direktor y el Gobierno búlgaro opinan, en particular, que el concepto de «pagos anticipados a cuenta» que figura en el artículo 65 de la Directiva IVA no puede limitarse únicamente a los pagos en efectivo y que, para aplicar esta disposición, basta que el valor del pago efectuado pueda ser evaluado.
27. A este respecto debe recordarse que *el artículo 63 de la Directiva IVA establece que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.* El artículo 65 de la misma Directiva, conforme al cual, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la norma enunciada en el artículo 63 y, como tal, debe ser objeto de una interpretación estricta (sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, C-419/02 (LA LEY 19074/2006), Rec. p. I-1685, apartado 45).
28. Así, *para que el IVA pueda ser exigible sin que se haya producido todavía la entrega del bien o la prestación del servicio, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta (sentencias BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, antes citada, apartado 48, y de 3 de mayo de 2012, Lebara, C-520/10 (LA LEY 45953/2012), Rec. p. I-0000, apartado 26).* Por tanto, no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados (sentencias BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, antes citada, apartado 50, y de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09 (LA LEY 217552/2010), Rec. p. I-13179, apartado 31).

29. Por consiguiente, *no cabe excluir que, en aplicación del artículo 65 de la Directiva IVA, el impuesto adeudado sobre servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye a favor de la sociedad que debe prestar dichos servicios el derecho de superficie*, que constituye la totalidad de la contraprestación por estos servicios, puesto que, en ese momento, ya se conocen todos los elementos pertinentes de esta futura prestación de servicios y, por tanto, los servicios de que se trata están identificados con precisión.
30. El tribunal remitente se pregunta, no obstante, sobre la posibilidad de aplicar dicha disposición cuando la cantidad pagada a cuenta consiste en un pago en especie.
31. A este respecto procede señalar que, efectivamente es cierto, como indica, entre otros, la Comisión, que el tenor del artículo 65 de la Directiva IVA parece sugerir, en particular, en sus versiones búlgara y francesa, que dicha disposición sólo se refiere a los pagos a cuenta consistentes en una cantidad en efectivo.
32. Sin embargo, según jurisprudencia reiterada, una norma de Derecho comunitario derivado debe interpretarse, en la medida de lo posible, de la manera que mejor se adecue a las disposiciones de los Tratados y a los principios generales del Derecho de la Unión (sentencias de 21 de marzo de 1991, Rauh, C-314/89 (LA LEY 4720/1991), Rec.p. I-1647, apartado 17, y de 10 de julio de 2008, Bertelsmann y Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Rec. p. I-4951, apartado 174 y jurisprudencia citada).
33. Es, asimismo, jurisprudencia reiterada que el principio general de igualdad de trato, del que el principio de neutralidad fiscal es una expresión particular a nivel de Derecho de la Unión derivado y en el sector particular de la fiscalidad, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (sentencias de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06 (LA LEY 6484/2008), Rec. p. I- 2283, apartados 49 y 51, y de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08 (LA LEY 192164/2009), Rec. p. I-10567, apartado 44).
34. Así, el principio de neutralidad fiscal, principio fundamental del sistema común del IVA, se opone, por una parte, a que mercancías o prestaciones de servicios similares que, por lo tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA y, por otra parte, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (véase, en particular, la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08 (LA LEY 192165/2009), Rec. p. I-10413, apartado 67 y jurisprudencia citada).
35. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación deba pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación sea dineraria, son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95 (LA LEY 14565/1997), Rec. p. I-3801, apartados 23 y 25).
36. De ello se desprende que se conculcaría el principio de igualdad de trato si la aplicación del artículo 65 de la Directiva IVA dependiera de la forma que reviste la contraprestación obtenida por el sujeto pasivo. Por tanto, dicho principio obliga a interpretar el citado artículo 65 en el sentido de que también se aplica cuando el pago a cuenta se realiza en especie, siempre que se cumplan los requisitos mencionados en el artículo 28 de la presente sentencia. Sin embargo es necesario que el valor de tal pago a cuenta pueda expresarse en dinero. En efecto, si, según reiterada jurisprudencia, la contraprestación de una prestación de servicios puede consistir en una entrega de bienes y constituir su base imponible a efectos del artículo 73 de la Directiva IVA si existe una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios es a condición de que el valor de esta última pueda expresarse en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2001, Bertelsmann, C-380/99 (LA LEY 6763/2001), Rec. p. I-5163, apartado 17 y jurisprudencia citada).
37. La circunstancia de que la constitución del derecho de superficie controvertido en el procedimiento principal represente la contraprestación total, y no solo parcial, de los servicios de construcción a los que se comprometió Orfey no puede poner en entredicho tal interpretación. Por una parte, dicho artículo 65 establece que el impuesto es exigible «en las cuantías efectivamente cobradas». Por tanto, el tenor de esta disposición no se opone a que las cuantías efectivamente cobradas correspondan a la totalidad de la contraprestación por la prestación de servicios sobre la que es exigible el IVA. Por otra parte, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, en la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, COM (73) 950 final, de 20 de junio de 1973, (Boletín de las Comunidades Europeas, Suplemento nº 11/1973, p. 13), actualmente sustituida por la Directiva IVA, la Comisión señalaba que, «cuando se cobran los anticipos [...], el cobro de estos anticipos hace que el impuesto sea exigible dado

que las partes contratantes anuncian así su intención de sacar por adelantado todas las consecuencias financieras relacionadas con el devengo» (sentencia BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments, antes citada, apartado 49). Pues bien, eso mismo sucede cuando el pago anticipado asciende a la totalidad de la contraprestación convenida.

38. En este marco, el tribunal remitente se pregunta asimismo por la relevancia, a efectos de la interpretación de los artículos 63 y 65 de la Directiva IVA, de que el derecho de superficie constituido a favor de Orfey pueda extinguirse. A este respecto baste señalar que dicho tribunal indica que el derecho de superficie controvertido sólo puede extinguirse si se invoca expresamente la prescripción extintiva prevista en el artículo 67, apartado 1, de la ZZS. Por consiguiente, procede considerar que esta posibilidad constituye una mera condición resolutoria en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. Por tanto, como señalan acertadamente el Gobierno búlgaro y la Comisión, la circunstancia de que tal condición pueda ejercerse eventualmente en el futuro no puede poner en entredicho el hecho de que la operación se realizó en el momento de la constitución del derecho de superficie puesto que, en ese momento, como se ha indicado en el apartado 29 de la presente sentencia, todos los elementos pertinentes de la futura prestación de servicios ya se conocen y, por tanto y en particular, los servicios de que se trata están identificados con precisión. Por consiguiente, tal eventualidad no produce ningún efecto sobre dicha interpretación.
39. Por último, para determinar si se cumplen los requisitos de exigibilidad del IVA adeudado sobre tal prestación futura de servicios, debe señalarse que importa poco si la contraprestación de esta futura prestación de servicios constituye por sí misma una operación sometida al IVA. En efecto, como se desprende de la jurisprudencia evocada en los apartados 28 y 36 de la presente sentencia, para que el IVA adeudado sobre tal prestación de servicios futura sea exigible en circunstancias como las del procedimiento principal, basta que ya se conozcan todos los elementos pertinentes de esta futura prestación de servicios y que el valor de su contraprestación pueda expresarse en dinero.
40. De todo lo anterior se desprende que procede responder a las cuestiones primera, tercera y cuarta que, *en circunstancias como las del asunto principal, cuando se ha constituido un derecho de superficie a favor de una sociedad con el fin de edificar un edificio, en contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles que se encontrarán en ese edificio y que dicha sociedad se compromete a entregar llave en mano a las personas que constituyeron dicho derecho de superficie, los artículos 63 y 65 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el IVA sobre estos servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe esta prestación de servicios, siempre que, en el momento de la constitución de este derecho, todos los elementos pertinentes de dicha prestación de servicios futura son ya conocidos y, por tanto, en particular, los servicios de que se trata estén designados con precisión y el valor de dicho derecho pueda expresarse en dinero, extremos que incumben comprobar al tribunal remitente.*

#### *Sobre la segunda cuestión*

41. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta esencialmente si procede interpretar los artículos 73 y 80 de la Directiva IVA en el sentido de que se oponen a una norma nacional, como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación consiste totalmente en bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal del bien entregado o del servicio prestado.
42. El Gobierno búlgaro indica, en particular, que la contraprestación debe evaluarse teniendo en cuenta los mecanismos de mercado y que recurrir al valor normal es lo único que permite garantizar la igualdad de trato entre los operadores económicos que paguen en especie y los que paguen en dinero.
43. La Comisión considera, por el contrario, que, cuando la operación gravada se efectúa como contraprestación de bienes entregados o de servicios prestados por anticipado, el IVA adeudado sobre dicha operación debe calcularse sobre la base del valor en dinero de los bienes entregados o de los servicios prestados en contraprestación de dicha operación.
44. Es jurisprudencia reiterada que la base imponible por la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuadas a título oneroso está constituida por la contraprestación realmente percibida a este efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09 (LA LEY 120571/2010), Rec. p. I-7505, apartado 28 y jurisprudencia citada).

45. Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello (sentencia de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, C-33/93 (LA LEY 8849/1994), Rec. p. I-2329, apartado 19).
46. Por otra parte, procede recordar que el artículo 80. apartado 1, de la Directiva IVA establece que, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros pueden tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos que enumera.
47. Pues bien, los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella (sentencia de 26 de abril de 2012, *Balkan and Sea Properties y Provadinvest*, C-621/10 (LA LEY 42465/2012) y C-129/11, Rec. p. I-0000, apartado 51).
48. En el caso de autos, de la resolución de remisión no se desprende que la operación controvertida en el procedimiento principal se efectuara entre personas entre las que existen vínculos como los mencionados en el artículo 89, apartado 1, de la Directiva IVA, extremo éste que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente. En estas circunstancias, dicho artículo no puede ser interpretado en el sentido de que autoriza que el valor normal de dicha operación constituya su base imponible.
49. De las consideraciones precedentes se deduce que procede responder a la segunda cuestión que, *en circunstancias como las del procedimiento principal, en las que la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del artículo 80 de la Directiva IVA, extremo que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente, procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados.*

#### *Sobre la quinta cuestión*

50. Mediante su quinta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva IVA tienen efecto directo.
51. Conforme a una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (sentencias de 5 de octubre de 2004, *Pfeiffer y otros*, C-397/01 (LA LEY 2218/2004) a C-403/01, Rec. p. I-8835, apartado 103, y de 12 de julio de 2012, *Vodafone España*, C-55/11 (LA LEY 93226/2012), C-57/11 y C-58/11, Rec. p. I-0000, apartado 37).
52. Así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE (LA LEY 919/1977) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que ha pasado a ser el artículo 63 de la Directiva IVA, responde a estos criterios (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 1993, *Balocchi*, C-10/92 (LA LEY 4599/1993), Rec. p. I-5105, apartados 34 y 35). Lo mismo declaró a propósito del artículo 73 de la Directiva IVA (sentencia *Balkan and Sea Properties*, antes citada, apartado 61).
53. Además, es preciso constatar que el artículo 65 de la Directiva IVA establece de manera clara e incondicional las circunstancias en las que el IVA es exigible antes de que se haya efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios y la magnitud del importe sobre la que es exigible. Esta disposición también responde a dichos criterios.
54. De ello se desprende que procede responder a la quinta cuestión que los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva IVA tienen efecto directo.

## Costas

55. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

## FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

1. En circunstancias como las del asunto principal, cuando se ha constituido un derecho de superficie a favor de una sociedad con el fin de edificar un edificio, en contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles que se encontrarán en ese edificio y que dicha sociedad se compromete a entregar llave en mano a las personas que constituyeron dicho derecho de superficie, los artículos 63 y 65 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el IVA sobre estos servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe esta prestación de servicios, siempre que, en el momento de la constitución de este derecho, todos los elementos pertinentes de dicha prestación de servicios futura sean ya conocidos y, por tanto, en particular, los servicios de que se trata estén designados con precisión y el valor de dicho derecho pueda expresarse en dinero, extremos que incumbe comprobar al tribunal remitente.
2. En circunstancias como las del procedimiento principal, en las que la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del artículo 80 de la Directiva 2006/112, extremo que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente, procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados.
3. Los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva IVA tienen efecto directo.

## USO PRIVADO DE BIENES AFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 19 DE JULIO DE 2012

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p1; EE 09/01, p.54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p.18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
2. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre X (en lo sucesivo, «sujeto pasivo»), asociación sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), y el Staatssecretaris van Financiën, en relación con la deducción, por dicho sujeto pasivo, del IVA soportado por los gastos de las reformas duraderas realizadas a un bien de inversión afectado a la empresa, para su utilización temporal por el sujeto pasivo con fines privados.

### Marco jurídico

3. A tenor del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva:
 

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

  - a. el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA];
  - b. las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»
4. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, establece:
 

«A) En el interior del país

  1. La base imponible estará constituida:
 

[...]
  - c. en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».
5. El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva dispone:
 

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

  - a. el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto».

### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6. Como se desprende de la resolución de remisión, el sujeto pasivo es una asociación sin personalidad jurídica que se constituyó en forma de sociedad colectiva entre dos personas físicas. En 2000, el sujeto pasivo se dedicaba al comercio al por mayor de pinturas para automóviles. En 1999 los dos socios fundadores del sujeto pasivo habían adquirido un almacén que utilizaron inmediatamente para su actividad económica.
7. A comienzos del año 2000 se acondicionó una parte del desván del almacén para servir temporalmente de vivienda a los dos socios y a sus hijos, en espera de la entrega de una vivienda junto al almacén. Con este fin se instalaron dos tragaluces y asimismo un vestíbulo, un cuarto de baño y un retrete. Con motivo de estas obras se facturó el IVA.
8. Durante las obras y tras la terminación de las mismas, el desván fue utilizado durante 23 meses como vivienda de los dos socios. Posteriormente el desván fue acondicionado para utilizarse, tal como se había previsto, para las necesidades de la empresa como oficina y sala de formación.
9. El sujeto pasivo dedujo el IVA relativo a los gastos de reforma. El inspector tributario sostiene que esta deducción es improcedente con excepción de la deducción del IVA soportado por la instalación del cuarto de baño y del retrete, dado que por lo que respecta a estas dos instalaciones el sujeto pasivo pudo demostrar que también servían para las necesidades profesionales de la empresa.
10. El sujeto pasivo interpuso recurso contra dicha resolución. El órgano jurisdiccional de primera instancia consideró que las obras de instalación de dos tragaluces y de un vestíbulo se realizaron exclusivamente para la vivienda y que jamás se había sostenido y aún menos demostrado que dichas obras se realizaran para las necesidades de la empresa, de modo que no existía derecho a deducción.
11. Este mismo órgano jurisdiccional consideró que el sujeto pasivo tampoco gozaba de derecho a deducción con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, porque los equipamientos instalados no se utilizaban para las necesidades de operaciones gravadas. Por otra parte, a su juicio, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva no es aplicable porque las obras de reforma debían calificarse de prestación de servicios y, en este contexto, no podía afirmarse que hubiera «uso de bienes afectados a una empresa para fines ajenos a la empresa». Por último, a su entender, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva tampoco es aplicable porque esta disposición excluye los servicios no prestados por el propio sujeto pasivo.
12. En apoyo de su recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden, el sujeto pasivo alega que, en el presente caso, se aplica el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) o b), de la Sexta Directiva. A este respecto, afirma que había utilizado temporalmente una parte de un bien afectado a la empresa para

finés ajenos a ésta, lo que constituye por tanto una operación gravada a efectos de dicha disposición. Alega que la base imponible de las operaciones está constituida por el total de los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para la ejecución de la prestación de servicios, incluidos no sólo los costes de adquisición, sino también los de mantenimiento y mejora. Dado que estos costes forman parte de la base imponible del uso con fines privados, el principio de neutralidad implica que no sólo el IVA que grava los costes de adquisición es íntegra e inmediatamente deducible sino también el que grava los costes de mantenimiento y mejora.

13. Este órgano jurisdiccional precisa que, en el caso de autos, consta que, tras la adquisición del almacén, éste fue utilizado para las necesidades de la empresa. También consta que, a partir de un determinado momento, una parte de dicho almacén fue afectado provisionalmente a fines privados y que –a los solos efectos de dicha utilización– se realizaron obras en éste. Afirma que las partes no han mencionado si con motivo de la adquisición del almacén se facturó el IVA al sujeto pasivo y que los órganos jurisdiccionales inferiores no han hecho constar nada a este respecto. El órgano jurisdiccional remitente concluye que deben examinarse ambos supuestos.
14. En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) Un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión perteneciente a su empresa –habida cuenta del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), y del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva– ¿tiene derecho a deducir el IVA sobre los gastos contraídos para adaptaciones duraderas, realizadas exclusivamente a los efectos de dicho uso para necesidades privadas?
2. ¿Es distinta la respuesta a esta cuestión si, con motivo de la adquisición del bien de inversión, se facturó el IVA al sujeto pasivo, que éste posteriormente dedujo?»

### Sobre las cuestiones prejudiciales

15. Mediante las referidas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, deben interpretarse, por un lado, en el sentido de que un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión afectado a su empresa goza, en aplicación de dichas disposiciones, del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización con fines privados y, por otro, en el sentido de que ese derecho a deducción existe con independencia de si, al adquirirse el bien de inversión al que se realizaron dichas reformas, se facturó el IVA al sujeto pasivo o éste lo dedujo.
16. Para responder a dichas cuestiones, procede aclarar en primer lugar que el órgano jurisdiccional remitente ha precisado que el litigio principal se limita al derecho a deducir vinculado a determinadas reformas realizadas a un bien afectado totalmente a la empresa y, más precisamente, a la instalación duradera de dos tragaluces y de un vestíbulo. Por los motivos desarrollados por la Abogado General en los puntos 59 a 63 de sus conclusiones, puede considerarse que estas reformas han originado un bien de inversión distinto.
17. Ha de recordarse, en segundo lugar, que de la jurisprudencia se desprende que la adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores (sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p.I-3795, apartado 15). En cambio, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien exclusivamente para fines privados, actúa a título privado y no como sujeto pasivo con arreglo a la Sexta Directiva IVA (sentencia de 6 de mayo de 1992, de Jong, C-20/91, Rec. p.I-2847, apartado 17).
18. Por consiguiente, procede examinar en qué medida, en una situación como de la que se trata en el litigio principal, puede considerarse que un sujeto pasivo actuó «como tal» al efectuar reformas duraderas a un bien, que dieron lugar a un nuevo bien de inversión.
19. A este respecto, de la jurisprudencia se deriva que la intención del sujeto pasivo, confirmada por elementos objetivos, de utilizar un bien o un servicio para las necesidades de su empresa es, en particular, lo que permite determinar si, en el momento en que efectúa la operación por la que se soporta el IVA, dicho sujeto pasivo actúa como tal y, por consiguiente, ha de poder gozar del derecho a deducir el IVA devengado

- o ingresado por dichos bienes o servicios (véanse, en este sentido, las sentencias Lennartz, antes citada, apartado 8, y de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p.I-4321, apartado 34).
20. Por lo que se refiere a la intención del sujeto pasivo del litigio principal, debe por un lado indicarse, como se desprende de la resolución de remisión, que la Administración tributaria consideró que los tragaluces y el vestíbulo, a diferencia de los demás elementos que sirvieron para habilitar el almacén como vivienda, se habían instalado con una finalidad exclusivamente privada.
  21. Por otro lado, como señala acertadamente la Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, la propia resolución de remisión también permite concluir que, desde el inicio de las reformas, la utilización como vivienda de la parte del almacén habilitada con este fin sólo se había previsto con carácter temporal. Además, de la resolución dictada en primera instancia se desprende que ya se sabía de antemano que dicha parte del almacén se habilitaría nuevamente para ser utilizada para las necesidades exclusivas de la empresa como oficina y sala de formación.
  22. Por consiguiente, en el asunto principal no resulta claramente demostrado que, en el momento en que se efectuaron las reformas de que se trata, el sujeto pasivo tuviera la intención de destinarlas exclusivamente a sus necesidades privadas.
  23. Por lo que respecta a los elementos objetivos que pueden tenerse en cuenta para valorar si un sujeto pasivo, en un caso concreto, adquirió unos bienes para las necesidades de sus actividades económicas, procede recordar que, entre esos elementos, figuran en particular la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éstos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Lennartz, antes citada, apartado 21).
  24. Aunque corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar cuál es la situación de hecho en un caso concreto, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todos los elementos de interpretación que le sean útiles para resolver el litigio.
  25. A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que en lo que atañe a la naturaleza del bien de inversión de que se trata en el litigio principal, constituido por los tragaluces y el vestíbulo, no puede discutirse que éstos, en principio, pueden utilizarse tanto para necesidades privadas como profesionales.
  26. A continuación, en la medida en que el bien de inversión se conservó en el mismo lugar y estado tras el cambio de afectación de la parte del almacén utilizada temporalmente como vivienda, puede considerarse que dicho bien se ha utilizado posteriormente para las necesidades de la empresa. Además, dicho bien se integra en un inmueble afectado en su totalidad a la empresa.
  27. Por último, el período de 23 meses durante el cual el bien de inversión de que se trata en el litigio principal, al igual que los demás bienes que sirvieron para habilitar una parte del almacén como vivienda, se utilizó para necesidades exclusivamente privadas, en principio no puede considerarse, habida cuenta del carácter duradero de dicho bien así como de su esperanza de vida, una circunstancia que permita concluir que el sujeto pasivo no tenía intención de utilizar dicho bien para las necesidades de su empresa.
  28. En el supuesto de que, en el presente caso, el órgano jurisdiccional nacional llegue a la conclusión de que, en el momento de contraer los gastos para las reformas de que se trata, el sujeto pasivo no tenía la intención de utilizar el bien de inversión que resultó de éstas para las necesidades de su empresa, no se le podrá conceder el derecho a deducir el IVA relativo a las reformas.
  29. En cambio, para el supuesto de que el órgano jurisdiccional nacional, a la luz de los elementos de interpretación proporcionados por el Tribunal de Justicia, compruebe que el sujeto pasivo tenía la intención de utilizar el bien de inversión de que se trata en el litigio principal para las necesidades de su empresa, procede aún examinar tres factores.
  30. En primer lugar, como ha señalado la Abogado General en el punto 67 de sus conclusiones, debe examinarse si la circunstancia de que un bien de inversión se utilice, en una primera fase, exclusivamente con fines privados y, en una segunda fase, exclusivamente para las necesidades de la empresa puede obstaculizar el nacimiento del derecho a deducción.
  31. Pues bien, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la circunstancia de que los bienes adquiridos para las necesidades de una actividad económica no se utilicen inmediatamente para tales actividades no puede, en principio, poner en entredicho el derecho a deducir el IVA soportado (véase, en este sentido, la sentencia Lennartz, antes citada, apartados 14 y 15).
  32. La interpretación en el sentido de que una utilización inicial exclusivamente con fines privados de un bien afectado a la empresa, seguida de un uso exclusivamente para las necesidades de ésta, no puede afectar al derecho a deducir el IVA soportado es, además, conforme al principio de neutralidad fiscal inherente al

sistema común del IVA.

33. En efecto, como se desprende de la jurisprudencia relativa a los bienes de inversión de uso mixto variable en el tiempo, toda interpretación contraria podría tener como consecuencia que se denegara al sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por utilizations profesionales posteriores gravadas, pese a la intención inicial del sujeto pasivo de afectar el bien en cuestión en su totalidad a su empresa, con vistas a futuras operaciones. Sin embargo, en tal situación, el sujeto pasivo no podría ser liberado completamente del impuesto correspondiente al bien que utiliza para las necesidades de su actividad económica y la imposición de sus actividades profesionales daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA del que forma parte la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer, C-460/07, Rec. p.I-3251, apartados 45 y 46).
34. De ello se sigue que una utilización como la proyectada en el asunto principal puede considerarse que constituye un uso mixto, en el sentido de la jurisprudencia, de un bien de inversión afectado a la empresa.
35. En segundo lugar, para determinar si el sujeto pasivo puede deducir íntegramente el IVA soportado, procede analizar en qué medida puede considerarse que un bien de inversión como el contemplado en el asunto principal, a saber, los tragaluces y el vestíbulo, fue utilizado para las operaciones gravadas del sujeto pasivo.
36. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se ha referido en particular a dos disposiciones.
37. Por un lado, en relación con el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, ha de recordarse que, en virtud de dicha disposición, el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal se asimila a la prestación de servicios a título oneroso.
38. Habida cuenta de que, en el supuesto contemplado, el bien de inversión de que se trata en el litigio principal se afecta en su totalidad a la empresa, su uso con fines privados debe asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva y gravarse como tal.
39. Por otro lado, en relación con la eventual aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva a una situación como la examinada en el litigio principal, basta señalar que dicha disposición no se refiere a la puesta a disposición de un bien afectado a la empresa, sino a los servicios prestados por el propio sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal.
40. En la medida en que, en el caso de autos, la operación por la que se repercute el IVA y que puede considerarse efectuada por el sujeto pasivo se analiza, como se desprende del apartado 37 de la presente sentencia, en tanto utilización de un bien afectado a la empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva no puede aplicarse a una situación como la examinada en el asunto principal.
41. En tercer lugar, debe precisarse que la circunstancia de que el bien afectado a la empresa, al que se ha incorporado de forma duradera un bien de inversión como del que se trata en el litigio principal, a saber, los tragaluces y el vestíbulo, haya originado o no un derecho a deducción no influye en el carácter deducible del IVA relativo a dicho bien de inversión.
42. En efecto, esta circunstancia sólo incidirá en el cálculo de la base imponible de la operación por la que se repercute el IVA, efectuada por el sujeto pasivo. En el presente caso, en el supuesto de que se haya facturado el IVA al sujeto pasivo al comprar el almacén, la base imponible por la utilización privada del desván estará constituida por una parte del coste de adquisición del almacén y por los gastos de reforma. En cambio, en el supuesto de que no se haya facturado el IVA al sujeto pasivo al adquirir el almacén, la base imponible por la utilización privada de una parte de dicho almacén estará sólo constituida por los gastos de reforma.
43. Habida cuenta de todo lo que antecede, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2, de la Sexta Directiva deben interpretarse, por un lado, en el sentido de que un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión afectado a su empresa goza, en aplicación de dichas disposiciones, del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización temporal con fines privados y, por otro, en el sentido de que ese derecho a deducción existe con independencia de si, al adquirirse el bien de inversión al que se realizaron dichas reformas, se facturó

el IVA al sujeto pasivo o éste lo dedujo.

#### **Costas**

44. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse, por un lado, en el sentido de que un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión afectado a su empresa goza, en aplicación de dichas disposiciones, del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización temporal con fines privados y, por otro, en el sentido de que ese derecho a deducción existe con independencia de si, al adquirirse el bien de inversión al que se realizaron dichas reformas, se facturó el IVA al sujeto pasivo o éste lo dedujo.

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sustitución de factura por escritura

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE FEBRERO DE 2013**

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Se impugna mediante este Recurso de Casación interpuesto por el Procurador D. Ignacio Aguilar Fernández, actuando en nombre y representación de la entidad Alanda Homes, S.L., la sentencia de 23 de abril de 2008, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 405/06 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de junio de 2006 (R.G. 3.374/2004; R.S. 24/2006) por la que se resuelve desestimar el Recurso de Alzada interpuesto por Alanda Homes, S.L. contra el acuerdo del TEAR de Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 29 de abril de 2004 relativo al IVA con los importes de 177.350,36 euros y 298.386,78 euros.

La sentencia de instancia desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

**Segundo.** Los hechos que subyacen a este recurso y no discutido en casación son del siguiente tenor: La sociedad Monte Halcones, S.A. transmitió en escritura pública de 25 de abril de 2001 a la hoy actora el 70% de participación indivisa de una parcela que era propiedad de la transmitente obligándose la adquirente a construir a su cargo sobre la totalidad de la parcela en cuestión un conjunto de edificaciones en el plazo de tres años. Las edificaciones resultantes serán de la transmitente en el 30% y de la adquirente en el 70%. La interesada no repercutió IVA.

La Inspección formalizó acta previa A1 NUM000 por el IVA haciendo constar que el inicio de las actuaciones fue el día 30 de julio de 2002 y que a efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones, establecido en el art. 29 de la ley 1/1998 deben descontarse 38 días.

El valor de mercado de la participación proindivisa de un 70% en una parcela urbana fue valorado en 6.796.344,88 euros (contraprestación de la obligación de hacer a la que se obligaba el sujeto pasivo, consistente en construir a su costa y riesgo sobre el 100% de la parcela viviendas) e incrementada la base imponible en su importe al entender la AEAT que la recepción del 70% constituye un cobro anticipado efectivamente percibido de la contraprestación consistente en edificar las viviendas. Se devenga el IVA según lo dispuesto en el art. 75.dos de la ley 37/92 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401).

Se reduce el IVA deducido en 27.385,98 euros.

La empresa dio su conformidad al acta, y emitió dos facturas de fechas 25 de abril de 2001 y 13 de noviembre de 2002 (la segunda por el aumento de valoración de la parcela según la determinación llevada a cabo por el Arquitecto de Hacienda).

La actora recibe notificación el 18 de diciembre de 2002 de la vendedora oponiéndose a la repercusión.

La cuestión esencial de este recurso, por tanto, gira en torno al hecho de si la recurrente puede girar la factura correspondiente a la transmisión después de transcurrido un año de la venta y, subsidiariamente, si la escritura puede hacer las veces de la factura.

**Tercero.** El primero de los motivos de casación reprocha incongruencia a la sentencia de instancia por no haber analizado la alegación que justifica el no haber emitido la pertinente factura en el plazo de un año en una interpretación razonable de la norma tributaria aplicable.

Es verdad que la sentencia de instancia no se pronuncia sobre esta cuestión, que fue alegada en la demanda, pero no es menos cierto que en el tercer fundamento, de modo implícito, rechaza esta posibilidad cuando establece los presupuestos de la actuación administrativa que son asumidos por la Sala y también por la recurrente al firmar el acta de conformidad. Ello significa que la parte conocía por ser empresario dedicado a las actividades gravadas, la sujeción al IVA de la operación cuestionada.

Esos presupuestos son los siguientes:

- 1º la recurrente es empresario a efectos del IVA
- 2º efectuó operaciones sujetas y no exentas
- 3º la fecha del devengo es el día 25 de abril de 2001, fecha en la que debió haber repercutido la cuota devengada con motivo de la operación
- 4º como consecuencia de lo anterior y por aplicación de lo dispuesto en el art. 164 LIVA ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) debió expedir factura
- 5º la escritura pública no es una factura (ver STS 8-XI-04 Rec. 6295/1999 )
- 6º según el art. 88 pfo. 4 LIVA “Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo”.

En cualquier caso es importante subrayar que el acta de conformidad afirma la concurrencia de la dificultad interpretativa de la norma a efectos sancionadores y no liquidatorios. Tampoco parece razonable que si la cuestión era discutible, no fuera recurrida el acta, manteniéndose la postura que había generado la no inclusión del IVA en la operación, en el procedimiento administrativo previo. Además, es tanto menos explicable la posición sostenida por la recurrente, si se tiene en cuenta que se trata de una operación frecuente entre empresarios que desarrollan su actividad en el campo de la construcción.

Por todo ello el motivo ha de ser desestimado.

**Cuarto.** En el siguiente motivo la parte recurrente plantea la vulneración de los artículos 75.2 y 88.1 y 4 de la Ley 37/92 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) por entender que el devengo del Impuesto en la operación controvertida tuvo lugar cuando se produjo la entrega de la edificación, y no cuando se produjo la transmisión.

Es notorio que el citado planteamiento es distinto del que la recurrente efectuó en la instancia y que modifica los términos del debate, lo que no es posible en casación, pues la sentencia de instancia aceptó tal hecho, por, lo que no entró en el análisis de la problemática que ahora se plantea.

En la instancia se ha aceptado -acta de conformidad- que el impuesto controvertido se devengó cuando se entregó el solar, lo que impide que en casación la parte pueda efectuar una alegación que trastoca los términos en que el debate previo se ha desarrollado.

**Quinto.** Por lo que hace al tercero de los motivos, por el que se mantiene la posibilidad de rectificar la factura inicialmente emitida, se sostiene la vulneración de los artículos 88 y 89.2 de la Ley 37/92 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) es clara su improcedencia.

Es visto, en primer término, que la rectificación pretendida se supedita en los textos legales invocados a la previa existencia de factura, circunstancia que en este caso no concurre.

De otra parte, la posibilidad de sustituir la factura por la escritura, además de admitirse sólo de modo excepcional, exige la concurrencia en la escritura de todos los elementos relevantes -en términos impositivos- para la identificación de la operación y que han de integrar el contenido de la factura.

Diffícilmente puede sostenerse que concurrían esos requisitos si se tiene en cuenta que en dicho documento no se expresaba la sujeción al IVA de la operación de transmisión, y tampoco la base y tipo aplicable.

El motivo, por tanto, ha de ser desestimado.

**Sexto.** Se alega, finalmente, la vulneración de la Sexta Directiva 77/388 que consagra el principio de neutralidad del IVA.

Varias razones se oponen a la estimación de este motivo, en primer término, que la cuestión planteada es una problemática no tratada por la sentencia de instancia, lo que la convierte en nueva en casación; en segundo lugar, que el objeto del recurso es la procedencia de la repercusión no efectuada, circunstancia que aunque

está relacionada con la neutralidad del impuesto, tiene un contenido claramente diferente a la neutralidad del impuesto; por último, que la no repercusión del impuesto obedece al incumplimiento por la entidad recurrente de los deberes que la ley le impone, por lo que es su propia conducta la causante de los efectos impositivos que estima improcedentes.

**Séptimo.** Por todo lo expuesto procede la desestimación del recurso con expresa imposición de costas a la entidad recurrente, que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

#### FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la entidad ALANDA HOMES, S.L., representada por el Procurador D. Ignacio Aguilar Fernández, contra la sentencia de 23 de abril de 2008 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros.

## Notificación al Representante

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 13 DE MARZO DE 2013

La Comunidad de Madrid articula los siguientes motivos de casación:

**Primero.** Al amparo del art. 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas reguladoras de la Sentencia por incongruencia omisiva, pues la Sentencia obvia la alegación efectuada por la recurrente en relación a la primera notificación realizada que, al ser rehusada por una empleada del despacho Garrido Asesores, fue rechazada por el destinatario, por lo que, con independencia de las circunstancias fácticas posteriores, la notificación de la liquidación del impuesto fue válida.

**Segundo.** Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 105.5 de la LGT de 28 de diciembre de 1963, por cuanto la primera notificación fue rechazada por una empleada de la persona designada como representante por el obligado tributario, en el domicilio consignado por éste a los efectos del Impuesto, por lo que la notificación debe ser considerada válida, y, en tanto que rehusada, no habría prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria.

**Tercero.** Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 1734 del Código Civil (LEG 1889, 27), por cuanto la revocación de un poder de representación presentado por la Administración dos horas antes de la segunda notificación, no puede enervar la subsistencia del poder cuya revocación no tiene otra finalidad que la de evasión fiscal, constatando los artificios empleados un manifiesto fraude de ley tributaria que al amparo del artículo 24 de la LGT (RCL 2003, 2945) no debería producir la evasión impositiva.

La representación de D. Rogelio, en relación con el primer motivo de casación que formula el letrado de la Comunidad de Madrid, interesa su inadmisión, por carecer manifiestamente de fundamento, como así lo declaró esta Sala en el recurso de casación 4115/2010 interpuesto por otro heredero, en su Auto de 20 de Febrero de 2011.

En apoyo de la inadmisión, recuerda la parte que existieron dos intentos de notificación del acto de liquidación dictado por la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, el primero el 27 de Octubre de 2003 y el segundo el día 28 de Octubre de 2003, y que tanto la existencia de estos dos intentos de notificación, como el hecho de que la Comunidad Autónoma de Madrid había defendido hasta este recurso de casación que el rechazo de la notificación tuvo lugar el día 28 de Octubre de 2003 (fecha del segundo intento

de notificación), y no el día 27 de octubre de 2003 (fecha del primer intento de notificación), resulta con claridad tanto del expediente administrativo, como de la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio, por lo que la supuesta incongruencia omisiva a la que alude el letrado de la Comunidad de Madrid no existe, dado que desde el inicio del presente pleito la Comunidad Autónoma de Madrid ha sostenido que el rechazo de la notificación se produjo con ocasión del segundo intento de notificación, que tuvo lugar el 28 de Octubre de 2003, y no con ocasión del primer intento de notificación, que tuvo lugar el día anterior.

Ciertamente, esta Sala, en su Auto de 10 de Febrero de 2011, dictado en el rec. de cas. nº 4115/2010, acordó inadmitir el motivo casacional articulado al amparo del art. 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional, basado en la presunta incongruencia de la sentencia de instancia, cuyo contenido coincide con el que se formula ahora en el presente recurso de casación, por lo que procede declarar también su inadmisión, toda vez que asimismo se advierte la contradicción existente entre el discurso de la Comunidad de Madrid en su escrito de demanda, en el que se identifica indubitadamente la fecha de 28 de octubre de 2003 como data del rechazo de la notificación (F.J. VI), y la pretensión casacional que ahora se deduce, en la que se introduce como elemento novedoso que la primera notificación realizada en fecha 27 de Octubre de 2003, al ser rehusada por una empleada del despacho Garrido Asesores, fue también rechazada por el destinatario, por lo que la notificación de la liquidación fue válida.

En todo caso, no procedería admitir la incongruencia omisiva que se invoca, por cuanto la cuestión supuestamente no resuelta no fue en realidad planteada por la Comunidad de Madrid en su escrito de demanda, como tal, ya que en el Fundamento Jurídico II sólo se señalaba, frente a las consideraciones realizadas por la resolución del TEAC de 23 de Noviembre de 2005, relativas a la incorrección de la notificación practicada a la persona que en ese momento ya no era representante de la interesada y en cualquier caso que únicamente podría haberse tenido por válida la notificación cuestionada si hubiera sido rechazada por el propio interesado o su representante y no por terceras personas aunque se hallaban en el domicilio señalado, que “la notificación y entrega del acuerdo de liquidación y su carta de pago fue intentada por los agentes tributarios D. Isidro y D. Olegario en el citado domicilio, según diligencia de 27 de Octubre de 2003 (Página 55 del expediente), los empleados del despacho “Garrido Asesores” se negaron a recoger dicha notificación, y ante sus manifestaciones, los agentes tributarios se personaron el siguiente día 28 de Octubre, (página 59 del expediente), fecha en que se dio por notificado el Acuerdo, en periodo voluntario de pago, conforme establece el art. 105.5 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) (ver página 217 del expediente)”, para finalizar afirmando en el Fundamento VI “De lo expuesto se deduce claramente que el día 28 de Octubre de 2003 se produce el supuesto establecido en el art. 59.3 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre ( RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246) de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y el art. 105.5 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria, que permite a la Inspección, en el supuesto de rechazo de la notificación, y con la necesaria constancia en el expediente, tener por efectuado el trámite y dar por notificado el Acuerdo”.

En el motivo siguiente, formulado al amparo del art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , y considerándose infringido el art. 105.5 de la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963, que disponía: “Cuando el interesado o su representante rechacen la notificación se hará constar en el expediente correspondiente las circunstancias del intento de notificación y se tendrá la misma efectuada a todos los efectos”, la Comunidad de Madrid, mantiene “que puesto que la primera notificación fue rechazada por una empleada de la persona designada como representante por la obligada tributaria, en el domicilio consignado por ésta a los efectos del impuesto, la notificación debe ser considerada válida y, en tanto que rehusada, no prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar la deuda concernida”.

Agrega que “si bien la persona que rechaza la notificación no era individualmente la apoderada, es trabajadora probablemente encargada de la recepción de las notificaciones en el despacho profesional en donde se fija el domicilio de las notificaciones del apoderado. La representación de esta persona para recibir una notificación, habida cuenta de las circunstancias, puede tener apoyo a mayor abundamiento en el art. 32.3 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246). Es evidente que al rechazar la notificación actúa por órdenes de éste, lo cual resulta más claro atendiendo a la premura de los términos para la prescripción y los artificios fraudulentos que utiliza después para no recibir la notificación y provocar la prescripción”.

Invoca en su apoyo la sentencia de esta Sala de 21 de Enero de 2009 (RJ 2009, 774) (casación 4982/2006).

Procede inadmitir también el motivo, porque se fundamenta en una cuestión nueva, la existencia de un rechazo de la notificación con ocasión del primer intento de notificación que tuvo lugar el 27 de Octubre de 2003.

Ya en relación con el primer motivo hemos rechazado que en la instancia se plantease esta cuestión, que surge por primera vez en casación ante la respuesta dada por la Sala de instancia negando validez y eficacia a la notificación efectuada con fecha 28 de octubre de 2003, que era la cuestión sometida a enjuiciamiento, por haber tenido lugar después de que el representante del obligado tributario hubiera participado a la Administración la revocación del poder otorgado en su día.

Nos encontramos, pues, ante una cuestión nueva que impide que pueda ser tratada ahora en casación, ya que se trata de un remedio extraordinario a través del cual se acude al Tribunal Supremo con la finalidad de que revise la aplicación de la ley sustantiva y de la procesal verificada en la instancia.

En todo caso, no puede dejarse de reconocer que la defensa que hace la Administración de su actuación ahora en casación se contradice con el segundo intento de notificación realizado. Si se pretende la validez de la primera notificación por haber sido rechazada por una empleada de la persona designada como representante por el obligado tributario en el domicilio consignado por éste, no se explica que la Administración llevase a cabo un segundo intento al siguiente día con la finalidad de entregar la notificación al representante.

Por otra parte, tampoco cabría apreciar la infracción que se denuncia, toda vez que el rechazo ha de realizarse por el interesado o su representante, en ningún caso por otra persona distinta, para que la notificación se considere efectuada a todos los efectos como si tal rechazo no hubiera tenido lugar.

Finalmente, la sentencia de esta Sala que se invoca no resulta aplicable al presente caso, al referirse a una notificación que fue rehusada de forma personal y directa por el representante debidamente autorizado por la empresa ante la Inspección, circunstancia que no concurre en el supuesto litigioso, ya que el rechazo a recibir la notificación fue por una empleada del despacho del representante designado, que no estaba obligada a hacerse cargo de la notificación, aunque se hallara en el domicilio designado a efectos de notificaciones, como establecía el art. 105.4 de la antigua Ley General Tributaria.

Queda por examinar el último motivo, articulado con carácter subsidiario, que tiene relación con la cuestión de la revocación del poder que afecta a la validez de la segunda notificación, al invocarse como infringido el art. 1734 del Código Civil (LEG 1889, 27), que dispone que “Cuando el mandato se haya dado para contratar con determinadas personas, su revocación no puede perjudicar a éstas si no se les ha hecho saber”.

Mantiene la Comunidad recurrente que la Administración Tributaria tiene consideración de tercero en cuanto a las relaciones entre principal y el mandatario en relación con la revocación de un mandato otorgado previamente y que se tuvo en cuenta por la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid, por lo que seguidas las actuaciones ante la Inspección, y habiendo intentado ésta la notificación de la liquidación conforme exige la normativa aplicable, la revocación de mandato presentada en el Registro de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, en ubicación distinta a la primera, dos horas antes de la segunda notificación, no puede enervar la subsistencia del poder cuya revocación no tiene otra finalidad que la evasión fiscal.

Debemos rechazar, ante todo, que la revocación del poder se hiciese con la finalidad a que se refiere la Administración recurrente, ya que se produjo el 3 de Septiembre de 2003, siendo comunicada el 28 de Octubre de 2003 a la Administración Tributaria por el representante, ante el primer intento de notificación y entrega del acuerdo de liquidación por Agentes Tributarios en su domicilio el día anterior, para que se adoptaran las medidas oportunas con el fin de proceder a la práctica de la notificación al obligado tributario o a su nuevo representante.

Esto sentado, una vez comunicada la revocación de la representación concedida a la Administración competente a través del Registro General, hay que reconocer que el requisito controvertido se cumplió, produciendo efectos la revocación de la representación, por lo que las actuaciones posteriores tendentes a la práctica de la notificación en el domicilio del representante del obligado cuando éste había revocado el poder de representación no podían considerarse válidas, aunque los concretos funcionarios que intervinieron no hubieran podido conocer la revocación dada la hora de la presentación y el momento en que se produjo el segundo intento de notificación, y la ubicación del Servicio de Inspección en sede distinta de la del Registro General de la Comunidad de Madrid.

En cualquier caso, y aunque se admitiese como infringido el art. 1734 del Código Civil, no podría considerarse como válido y eficaz el segundo intento de notificación realizado el día 28 de Octubre de 2003, ya que la nueva negativa de la empleada que trabajaba en el despacho del representante a hacerse cargo de la notificación, como ya ocurriese el día anterior, no podía ser considerada como notificación rechazada, sino como notificación intentada e infructuosa que facultaba a la Administración para acudir a la notificación por comparecencia.

En definitiva, como antes hemos reseñado, las consecuencias previstas en el art. 105.5 de la antigua ley General Tributaria, derivadas del rechazo de la notificación, solamente eran aplicables cuando el rechazo procedía del propio interesado o su representante, no de un tercero a quien no se le imponía un deber de hacerse cargo de las notificaciones.

Por todo lo expuesto, procede desestimar también el último motivo.

Desestimado el recurso de casación, procede imponer las costas a la parte recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3, limita el importe máximo de las mismas a cada parte recurrida a la cifra de 3000 euros.

En su virtud en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

Que debemos desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid, contra la sentencia de 29 de octubre de 2009, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con el límite máximo establecido en el último Fundamento de Derecho.

## AUDIENCIA NACIONAL

### Sanciones y culpabilidad

#### SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 21 DE FEBRERO DE 2013

##### FUNDAMENTOS JURIDICOS

**Primero.** Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad GRAND MAUSOL, S.L. la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2010 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por aquella sociedad contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 14 de febrero de 2008, desestimatoria de las reclamaciones económico- administrativas deducidas frente a los acuerdos de liquidación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Cataluña, relativos al impuesto sobre sociedades, ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002 y frente a los acuerdos sancionadores relativos a los ejercicios 2000 y 2001 (acta de conformidad núm. 74672924), 1999 y 2000 (acta de disconformidad núm. 71172090) y 2001 (acta de disconformidad núm. 71257341).

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Con fecha 25 de mayo de 2006 los Servicios de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Barcelona incoaron a la sociedad demandante acta de conformidad, modelo A01, núm. 7467294, en relación con el impuesto sobre sociedades, ejercicios 1999 a 2002. En dicha acta, por lo que aquí interesa, se hace constar que: a) En cuanto al ejercicio 1999, se produjeron en una cuenta bancaria entradas de dinero cuyo origen no pudo ser justificado por el contribuyente; b) Respecto del ejercicio 2000, se incrementa la base imponible declarada por ingresos financieros, se rechaza la dotación a la provisión de inversiones financieras practicada y se corrigen las retenciones tenidas en cuenta; c) En el ejercicio 2001, se reducen los gastos fiscalmente deducibles por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales de un inmueble adquirido en Castellón, se incrementa la base imponible por determinados ingresos financieros y se ajusta el importe de las retenciones procedentes; d) Se admite como gasto fiscalmente deducible la cantidad derivada de la consideración de un mayor valor de adquisición del inmueble de Castellón y se corrigen las retenciones practicadas por el sujeto pasivo.
2. En esa misma fecha (25 de mayo de 2006) se incoa acta de disconformidad, modelo A02, núm. 71172090 en la que se hace constar lo siguiente: a) Ejercicio 1999: se rechaza como gasto deducible el importe de la factura recibida de la entidad SPORTS INVESTMENTS, S.L. por importe de 2.404.048,42 euros más IVA por no haberse acreditado la realidad de los servicios a los que tal factura responde; b) Ejercicio 2000: se incluye como ingreso no declarado por la entidad la cantidad de 601.012,10 euros, importe de una fianza no devuelta constituida por el arrendatario de un inmueble que había sido adquirido por la recurrente el 30 de diciembre de 1998; c) Ejercicio 2001: se rechaza la dotación a la provisión por litigios por importe de 1.757.175,51 euros.
3. Con fecha 22 de noviembre de 2006 se dicta acuerdo de liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999, 2000 y 2002, resultando una deuda tributaria de 1.374.429,35 euros. Con fecha 9 de marzo de 2007 (tras el complemento del expediente y nueva acta de disconformidad núm. 71257341, incoada el 26 de enero de 2007) se dicta acuerdo de liquidación relativo al ejercicio 2001 del mismo tributo, resultando una deuda tributaria de 709.268,24 euros.

4. El instructor incoa tres expedientes sancionadores asociados a las tres actas citadas, dictándose los correspondientes acuerdos sancionadores que fueron notificados el 1 de diciembre de 2006 (los dos primeros) y el 9 de marzo de 2007.
5. Contra los acuerdos mencionados (liquidaciones y sanciones) dedujo el recurrente los correspondientes recursos de reposición, frente a cuya desestimación se interpusieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que dictó resolución de fecha 14 de febrero de 2008 desestimando íntegramente las mismas.
6. Interpuesto contra esta última resolución recurso de alzada, por resolución del TEAC de 17 de febrero de 2010 se desestimó el mismo, constituyendo esta última decisión el objeto del presente recurso, en el que el contribuyente aduce, como motivos de impugnación, los siguientes: a) Deducibilidad de la factura abonada a SPORTS INVESTMENTS, S.L. por estar debidamente justificado el gasto al que la misma se refiere; b) Indevida imputación de la fianza constituida por INVERSIONES PENINSULARES GRECO, S.L. al haber sido debidamente acreditada su devolución por el constituyente; c) Incorrecto incremento de la base imponible en relación a la dotación a la provisión de litigios de la entidad CONSTRUCCIONES EXCELSIOR, S.A. por resultar aplicable al caso el artículo 12.2 del Texto Refundido de la ley del impuesto; d) Inexistencia de las infracciones tributarias, al no haberse acreditado (ni motivado) la culpabilidad del supuesto infractor.

**Segundo.** El primer motivo de impugnación se refiere, como se ha dicho, a la deducibilidad de la factura (negada por la Administración) abonada a SPORTS INVESTMENTS, S.L., emitida con fecha 15 de septiembre de 1999 y satisfecha mediante cheque nominativo bancario el mismo día.

El origen de la factura, según el recurrente, es una operación de compraventa de un inmueble sito en Madrid propiedad de La Equitativa, Sociedad Anónima de Seguros y Riesgos Diversos, que fue adquirido por la actora por precio de 20.434.411,55 euros mediante documento privado de 16 de julio de 1999, elevado a público el 20 de septiembre de 1999.

Sostiene la parte actora que el intermediario en la operación sería SPORTS INVESTMENTS, S.L., que facturó por esa intermediación la cantidad de cuatrocientos millones de pesetas (2.404.048,42 euros), incluidos por el recurrente en la cuenta “otros gastos de explotación” y que fue deducido por el contribuyente en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 1999.

La Inspección constata que para prestar este servicio SPORTS INVESTMENTS subcontrató los servicios de otra sociedad, ZALARI, S.L., domiciliada en Tarragona, a la que habría pagado 264 millones de pesetas. Se deniega completamente el gasto, en la resolución recurrida, por inexistencia del mismo acudiendo a las presunciones del 108 de la Ley General Tributaria por cuanto: a) La emisora de la factura se habría valido de un tercero (ZALARI) que no ha tenido trabajadores y cuya única actividad constatada ha sido la compra de un inmueble vendido el mismo día; b) Su administrador ha reconocido en diligencia que ignoraba la factura emitida a SPORTS INVESTMENTS; c) La factura emitida a ZALARI es de fecha posterior a la girada a la demandante; d) La comisión percibida es extraordinariamente alta (casi el 11% del precio del inmueble); e) El representante del transmitente (La EQUITATIVA) señala que la sociedad intermediaria fue otra: MASTERS SERVICES LIMITED.

Dice el recurrente que el gasto en cuestión cumple todos los requisitos para su deducibilidad: está contabilizado, la factura existe, se ha pagado y se ha ingresado en sede de la compañía que habría prestado el servicio. Para el actor resulta sorprendente que se niegue la realidad del servicio acudiendo a otra sociedad que nada ha tenido que ver con el contribuyente.

Es reiterado el criterio de esta Sala -conforme con la doctrina jurisprudencial- que declara que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pues la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil (LEG 1889, 27). La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente, tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el “onus probandi”. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) (actual artículo 105), que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria (actual artículo 105.1 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945)) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera que sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Por otra parte, en relación con los gastos deducibles, es criterio jurisprudencial reiterado el que señala que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. En tal sentido debe recordarse que, en virtud de lo que se dispone en el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria, “tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos”, lo cual está relacionado con el artículo 1214 del Código Civil, que establece la regla a efectos de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que en función de lo que se determina en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), los actos administrativos tienen la presunción de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 13, mencionaba, como “partidas deducibles” para determinar los rendimientos netos, los “gastos necesarios”, haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo el propio precepto que esos “gastos” deben cumplir una finalidad: la de haber servido para la obtención de los rendimientos que el art. 3º.2 expresa. Del precepto citado se desprende que la “necesidad” del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la “obtención” de ingresos. Esta característica del “gasto necesario” puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que sigue el citado art. 13 de la Ley 61/78, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos.

Y, segunda, negativa, como contraria a “donativo” o “liberalidad”; criterio mantenido en el art. 14.1.e), de la Ley 43/95, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), del Impuesto sobre Sociedades, y doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo. Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios al contemplar la “necesidad del gasto” desde esa doble perspectiva.

En este sentido, se puede concluir que en el concepto de “gasto necesario” subyace una fundamentación finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos. Debe también recordarse que aunque la Ley 43/1995 supuso un avance respecto de la Ley 61/1978, a la que derogó, en materia de deducibilidad de ciertos gastos, esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley de 1995, que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplia en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción.

Por lo que hace al requisito de la justificación del gasto, y con cita, que aquí se reproduce, en la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1989 se señala que “la realidad deberá de ir acompañada de una prueba con la acreditación de esos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilización, ya que el mero apunte contable nada dice por sí sólo ... deberá de ser acreditada y patentizada su realidad mediante algo más que un mero asiento contable, porque así lo exige el artículo 114 de la Ley General Tributaria, que atribuye la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a aquel que lo alega, y en el presente caso, quien pretende beneficiarse como gasto deducible por ser necesario para la obtención de los ingresos.

Es precisamente el carácter real de los gastos que nos ocupan, esto es, que se correspondan con operaciones efectivamente realizadas, lo que ha sido negado desde el inicio por la Inspección y confirmado por los Tribunales Económico-Administrativos. Desde esta perspectiva, ha de anticiparse que la Sala coincide plenamente con las resoluciones recurridas en cuanto a la falta de acreditación por el contribuyente (como a él incumbía) de la efectiva prestación del servicio (la intermediación en la compra del inmueble sito en Madrid) que supuestamente se remuneraban con la factura controvertida.

Y es que, efectivamente, aunque el contribuyente ha aportado la factura que consta en autos (emitida por SPORTS INVESTMENTS, S.L.), los asientos contables en que se consigna y los medios de pago utilizados

(cheque bancario nominativo), tales datos resultan claramente insuficientes como para entender acreditada la efectiva prestación de los servicios (la intermediación en la adquisición de un inmueble) por cuanto:

1. La entidad que supuestamente habría actuado como mediadora subcontrató el servicio a otra sociedad distinta (ZALARI, S.L.) que resulta que no ejerce actividad alguna ni tiene infraestructura para la prestación de aquel servicio de intermediación, circunstancia ni siquiera contradicha por la parte actora. Además, el representante de esa sociedad (ZALARI, S.L.) manifestó expresamente a la Inspección que desconocía la factura emitida a SPORTS INVESTMENTS, S.L. Por otra parte, no parece razonable que la factura emitida por ZALARI (subcontratista del servicio de intermediación) sea de fecha posterior a la que emitió la entidad que la subcontrató.
2. La entidad vendedora del inmueble ha manifestado a la Inspección que la labor de acercamiento de las partes fue efectuada por una entidad distinta de la que emitió y cobró la factura y distinta también de la subcontratista.
3. El importe de la comisión es extraordinariamente alto.
4. Tampoco consta contrato alguno en el que se constate la relación comercial entre la actora y la sociedad que emitió la factura, ni documentos acreditativos de la efectiva prestación del servicio, más allá del abono de la factura.

Frente a los contundentes extremos señalados, la actora se limita a insistir en la suficiencia de los datos aportados (facturas, asiento contable y abono del cheque) pero sin constatar debidamente -como a ella incumbía, a tenor de las reglas que disciplinan la carga de la prueba- la realidad de los discutidos servicios cuya existencia, por tanto, no puede darse por acreditada, procediendo confirmar en este punto las resoluciones recurridas.

A ello debe añadirse que en la demanda ni siquiera se solicita el recibimiento del proceso a prueba, siendo así que no parece que hubiera resultado extremadamente complicado acreditar la realidad de tal servicio mediante, por ejemplo, la testifical del representante de la empresa a la que se habría pagado la factura para que constate qué actividades concretas justifican su emisión y cobro.

**Tercero.** En cuanto al segundo motivo de impugnación, consta en autos que el 30 de diciembre de 1998 el actor compra a INVERSIONES PENINSULARES GRECO, S.L. un inmueble sito en Granollers por 465 millones de pesetas.

El mismo día formaliza un contrato de arrendamiento con INVERSIONES PENINSULARES GRECO, S.L. (la vendedora) por el que le cede el uso por plazo de cinco años, haciendo constar expresamente en el contrato lo siguiente: a) Que intervienen el Sr. Melchor (administrador único de GRAND MAUSOL) y el Sr. Jose Miguel (administrador de INVERSIONES PENINSULARES GRECO); b) Que el arrendatario constituye una fianza de cien millones de pesetas en efectivo sirviendo el documento como carta de pago, quedando en poder del arrendador en garantía del pago de las rentas y cantidades asimiladas a las mismas; c) Que la fianza tendría una duración de cuatro años y subsistiría aún en el caso de cesión de los derechos del contrato y no devengaría interés; d) Que si se produce el normal desarrollo del contrato y se satisfacen puntualmente las rentas, la arrendadora devolverá anualmente al Sr. Sala la cantidad de 25 millones de pesetas (los días 30 de diciembre de 1999, 2000, 2001 y 2002, en que se produce la extinción de la garantía).

Consta, asimismo, que en los períodos 1999 y 2000 GRAND MAUSOL emitió facturas al arrendatario por importe de 62.800.000 pesetas, IVA incluido, que no fueron cobradas y que INVERSIONES PENINSULARES GRECO (vendedora/arrendataria) fue declarada en quiebra voluntaria mediante resolución de 20 de julio de 2000. Además, en la primera Junta de Acreedores de la quebrada compareció GRAND MAUSOL como titular de un crédito de 62.800.000 pesetas y mediante auto de 7 de febrero de 2001 del Juzgado competente de Barcelona se archiva el procedimiento de quiebra por desistimiento tácito de los acreedores en el ejercicio de sus derechos.

Según la Inspección, la fianza de cien millones de pesetas no fue devuelta y, por tanto, constituye un ingreso para la entidad, conclusión que rechaza el actor por cuanto, según afirma, la fianza nunca llegó a constituirse pues, según el contrato, el obligado a prestar fianza era el Sr. Jose Miguel a título personal y “ante la falta de acuerdo en la constitución de la fianza, ésta le fue íntegramente devuelta”. Por eso, se dice, no se contabilizó esa entrada en la contabilidad de la empresa, circunstancia -por lo demás- que estaría acreditada con la contestación al requerimiento de la Inspección efectuada por el Sr. Jose Miguel, quien afirma que “la indicada fianza me fue devuelta al no existir acuerdo respecto de su constitución”.

Como prueba de sus afirmaciones y de la devolución de la fianza, la contribuyente aportó a la Inspección la fotocopia de un cheque núm. 3.501.206-2., cheque que, sin embargo y tal como se ha constatado, fue uno de los utilizados como medio de pago en la fecha de la compra.

Nuevamente la Sala ha de confirmar el criterio de la Inspección, precisamente en atención a las exigencias derivadas de las reglas que disciplinan la carga de la prueba en los procedimientos tributarios. Frente a los contundentes datos que se derivan del contrato de arrendamiento de 30 de diciembre de 1998 (señaladamente, la constitución ese mismo día de una fianza por el arrendatario, la extensión y duración de la misma y los plazos de devolución expresamente pactados), lo único que se afirma por la actora es que “la fianza no llegó a constituirse” o que “fue devuelta” al fiador (manifestaciones, por cierto, claramente contradictorias entre sí), sin aportar más dato acreditativo de tal alegación que sus propias afirmaciones o las Don. Jose Miguel y, como sucedía en el supuesto anteriormente analizado, sin solicitar el recibimiento del proceso a prueba para acreditar tales circunstancias, claramente opuestas a las cláusulas del contrato de arrendamiento cuya eficacia ni siquiera se discute por la parte actora.

En cualquier caso, conviene señalar que no alcanza la Sala a entender cómo el citado contrato de arrendamiento despliega sus efectos (pues nada se dice en contra por el demandante) pero el arrendador del inmueble prescinde de la garantía consignada en el contrato por simples “desavenencias” con el arrendatario, lo que, desde luego, en nada contribuye a dar carta de naturaleza a las alegaciones vertidas por la parte actora.

**Cuarto.** El último ajuste controvertido (ejercicio 2001) se refiere a la dotación a la provisión por litigios efectuada por el recurrente, quien señala que la misma se produjo para hacer frente a la posible deuda tributaria derivada de unas actas de inspección incoadas a uno de los socios de GRAND MAUSOL (la entidad CONSTRUCCIONES EXCELSIOR). La citada provisión traería causa del expediente de derivación de responsabilidad hacia GRAND MAUSOL como consecuencia de las actas incoadas al socio CONSTRUCCIONES EXCELSIOR.

Su deducibilidad es negada por la Inspección por cuanto la actora no tiene una pérdida cierta, sino un derecho de crédito contra el deudor por el importe que se vea obligada a satisfacer, estando incluso legitimado para impugnar las liquidaciones correspondientes.

La parte actora discute la tesis contenida en las resoluciones impugnadas por cuanto, en primer lugar, el acuerdo de derivación de responsabilidad está recurrido y, sobre todo, porque el socio en cuestión (CONSTRUCCIONES EXCELSIOR) formuló solicitud de quiebra voluntaria, dando lugar al procedimiento 665/2001, declarándose la quiebra por auto de 24 de enero de 2002 y posterior archivo provisional por auto de 7 de noviembre de 2002. Finalmente, por sentencia de 9 de mayo de 2003 se declaró la quiebra fortuita.

De esta forma, siempre según el demandante, sería deducible la dotación en base al artículo 12.2 de la ley del impuesto: provisión por insolvencia de las deudas por entidades en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

Tampoco este motivo del recurso puede prosperar. Tal y como constan en el procedimiento, el actor no dotó una “provisión por insolvencias”, sino una “provisión por litigios en curso”. El régimen jurídico vigente solo permite la primera de esas provisiones (que es la que ahora se aduce) cuando existe una insolvencia judicialmente declarada, señalando al respecto el artículo 12.2 de la ley del impuesto que se exige “que el deudor esté declarado en situación de concurso”, circunstancia que debe concurrir “en el momento del devengo del impuesto” y no en otro distinto o anterior, como sucede en el caso.

Teniendo en cuenta que la declaración del socio en estado de quiebra voluntaria se produce por auto de 24 de enero de 2002, es evidente que no puede efectuarse la dotación en el ejercicio 2001 (como ha efectuado el contribuyente), sin perjuicio de la viabilidad de esa provisión en el ejercicio 2002, que es cuando se produce el supuesto de hecho que permite la dotación y su correlativa deducción fiscal.

**Quinto.** Resta por analizar la legalidad de los acuerdos sancionadores, asociados por las resoluciones impugnadas a los incumplimientos derivados del acta de conformidad y de las dos actas de disconformidad en las que se reflejan los ajustes practicados por la Inspección.

Es sabido que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril (RCL 1985, 968 y 1313), proclamaba que “las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”; aunque dicha norma fue objeto de posteriores aclaraciones, todas ellas venían a insistir en un principio esencial en el ámbito sancionador tributario (derivado de los de seguridad jurídica y legalidad), cual es el de que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones

tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. En definitiva, la norma presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe (como expresa claramente el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías del Contribuyente), por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

Además, en el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993 ; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).

Por ello “cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios” (sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas).

La culpabilidad, por tanto, debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995 ) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

El propio artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 ( RCL 1963, 2490) (en la redacción dada por la Ley 25/1995 ( RCL 1995, 2178 y 2787)) señala que “1. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”.

Ahora bien, el hecho de que la ley establezca una causa de exención o exclusión de la culpabilidad, ejemplificando el supuesto en que el interesado se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, no agota todas las hipótesis de ausencia de culpabilidad, en el sentido de que, si no es apreciable esa “interpretación razonable”, quepa presumir la culpabilidad. Conviene insistir al respecto en que el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente , estableció que “1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe”, señalándose a renglón seguido que “2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias”.

Por eso, y teniendo en cuenta esa presunción de buena fe, debe ser el acuerdo correspondiente el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

En el caso que nos ocupa, los acuerdos recurridos se limitan a trasladar al expediente sancionador el resultado de la regularización derivada de las tres actas (una de conformidad, dos de disconformidad) ofreciendo, como argumentos que justifican la existencia de culpabilidad en la sociedad demandante en relación con la totalidad de los ajustes practicados, la “claridad” de las normas tributarias que resultan de aplicación y la imposibilidad de que el recurrente se ampare en una interpretación razonable de dichas normas, dado que las mismas regulan con nitidez las obligaciones de los contribuyentes. Se insiste, en los tres acuerdos sancionadores, en el resultado de la previa regularización de la que se infiere la falta de prueba de los gastos que se ha pretendido deducir el interesado, la ausencia de justificación de las entradas de dinero en una cuenta del mismo, la improcedencia de las provisiones dotadas (por inversiones financieras o por litigios en curso) o la inexistente acreditación de la devolución o falta de entrega de la fianza consignada en el contrato de arrendamiento del inmueble de Granollers.

Por su parte, la resolución del TEAC -reiterando lo afirmado por el instructor del expediente sancionador y por el Tribunal Regional- se limita a señalar, sin mayores especificaciones, que “las infracciones tipificadas se derivan de una conducta del obligado tributario voluntaria y motivada por no haber puesto el cuidado o diligencia que le era exigible en cuanto al conocimiento y cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que se aprecia que tal conducta esté amparada por una interpretación razonable de la norma fiscal o que concurra ninguna otra de las causas de exoneración de responsabilidad”.

Debe desde ahora adelantarse que la Sala no considera que con tan escueta justificación (en relación con cada uno de los ajustes) pueda entenderse cumplido el requisito de la motivación tal y como más arriba se ha expresado. La mera mención a que la conducta del sujeto le es imputable “al menos a título de negligencia”, la descripción del resultado de las actas de conformidad y disconformidad de las que los expedientes sancionadores traen causa y la constatación de que los errores o incumplimientos no pueden ampararse en una interpretación razonable de las normas tributarias no pueden considerarse argumentos o justificaciones válidos o suficientes como para entender debidamente razonada la imposición de las sanciones tributarias que nos ocupa, aunque sólo sea por el hecho de que tales cláusulas generales valdrían para la práctica totalidad de las decisiones sancionadoras. De aceptarse como motivación suficiente la expresada más arriba, se estaría admitiendo que tan esencial requisito debe entenderse cumplido solo refiriéndose genéricamente a la negligencia del sujeto pasivo y al contenido de la decisión administrativa que actúa como antecedente del expediente sancionador.

A ello debe añadirse que tampoco se puede situar jurídicamente la culpabilidad en el dato objetivo de la facilidad en la comprensión de las normas jurídicas aplicables al cumplimiento de los deberes fiscales del sujeto pasivo, operación que, en sí misma, es un insuficiente índice de culpabilidad si no se aclara en qué consiste ésta, si la modalidad subjetiva presente es dolosa o culposa y, dentro de estos dos grandes grupos o categorías, qué grado de gravedad habría tenido, aspectos todos ellos en que reside la verificación sobre la necesaria concurrencia del principio de culpabilidad y que no puede ser dado por supuesto sobre la base del consabido canon de la interpretación razonable de la norma, inhábil de suyo cuando las conductas no sólo versan sobre conflictos jurídico-interpretativos, sino en la mayoría de los casos, como sucede en autos, sobre la prueba de los hechos.

Por último, la referencia contenida en las resoluciones recurridas a la circunstancia de que la entidad no aduce argumentos de ninguna clase en las que apoyar eventuales dificultades en la interpretación de las normas aplicables equivale, en realidad, a invertir la carga de la prueba, cuando no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señaló el Tribunal Supremo en la sentencia de 10 de julio de 2007 (recurso para unificación de doctrina 306/2002), de suerte que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

Han de anularse, por tanto, las sanciones impuestas.

**Sexto.** Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo en los términos más arriba señalados sin que, a tenor del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, se aprecien méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas.

Por lo expuesto,

#### **FALLAMOS**

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad GRAND MAUSOL, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2010 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por aquella sociedad contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 14 de febrero de 2008, desestimatoria de las reclamaciones económico- administrativas deducidas frente a los acuerdos de liquidación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Cataluña, relativos al impuesto sobre sociedades, ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002 y frente a los acuerdos sancionadores relativos a los ejercicios 2000 y 2001 (acta de conformidad núm. 74672924), 1999 y 2000 (acta de disconformidad núm. 71172090) y 2001 (acta de disconformidad núm. 71257341), debemos declarar y declaramos la nulidad de las mencionadas resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, exclusivamente en lo que se refiere a las sanciones impuestas (que se dejan sin efecto), desestimando en lo demás el recurso y sin hacer mención especial en relación con las costas procesales, al no apreciarse méritos para su imposición.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma cabe preparar, ante esta misma Sección para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, recurso de casación en el plazo de diez días a contar desde su notificación.