



Roj: **SAN 688/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:688**

Id Cendoj: **28079230062020100067**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **6**

Fecha: **10/03/2020**

Nº de Recurso: **583/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000583 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05718/2018

Demandante: GARCÍA PERALTA, S.L.U.

Procurador: D^a INÉS TASCÓN HERRERO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA N°:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

Madrid, a diez de marzo de dos mil veinte.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 583/18 promovido por la Procuradora D^a Inés Tascón Herrero en nombre y representación de **GARCÍA PERALTA, S.L.U.**, contra la resolución dictada con fecha 19 de abril de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 17 de septiembre de 2014, parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico administrativas presentadas contra acuerdos de liquidación y sancionador correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, períodos 1T a 4T. Ha sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba suplicando "... tenga por formulada Demanda contra la Resolución del TEAC a la que más arriba se ha hecho referencia y, previos los trámites procesales que procedan, dicte Sentencia en su día por la que declare nula la referida Resolución en lo que a su fundamento tercero se refiere y los actos administrativos de que trae causa, declarándose por el presente Tribunal la nulidad de la liquidación por:

- De la ingente prueba obrante en el expediente que pone de manifiesto de forma indubitada que GARCÍA PERALTA, S.L. desarrolla una actividad cinegética y de turismo rural para el desarrollo de la cual se realizó la inversión cuyo IVA es cuestionado.

- La rectificación del criterio por parte de la propia Administración en otro procedimiento de Inspección prácticamente simultáneo al que nos ocupa que confirma que efectivamente se realiza la actividad empresarial cuestionada y que los bienes cuyo IVA soportado se niega están íntegramente afectos y destinados al desarrollo de esta actividad.

- El IVA soportado por las ejecuciones de obra afectas al desarrollo de la actividad cinegética y de turismo rural es íntegramente deducible al cumplirse todos los requisitos tanto formales como materiales exigidos por la LIVA.

Con condena en costas a la Administración Pública, cuya cuantía se determinará en período de ejecución de Sentencia".

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

TERCERO.- Pendiente el recurso de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 5 de febrero de 2020.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. D. Francisco de la Peña Elías, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- A través del presente proceso impugna la entidad recurrente la resolución dictada con fecha 19 de abril de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Central que desestimó el recurso de alzada presentado frente a las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia que resolvieron las reclamaciones económico administrativas que identifica del siguiente modo:

"Reclamación con número de registro 46/09924/2013, contra la liquidación provisional dictada por la Dependencia Regional de Inspección de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, primer a cuarto trimestre de 2011.

Reclamación con número de registro 46/09945/2013, contra el Acuerdo sancionador dictado como consecuencia de la regularización anterior".

Como antecedentes de interés para resolver el litigio merecen destacarse, a la vista de los documentos que obran en autos y de los que integran el expediente administrativo, los siguientes:

1) Con fecha 17 de julio de 2013, y tras las actuaciones que constan en el expediente, la Dependencia Regional de Inspección de Valencia notificó a la entidad ahora recurrente, GARCÍA PERALTA S.L.U., acuerdo de liquidación dictado el 8 de julio anterior y correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T de 2011, del que resultaba una deuda a devolver de 356.105,23 euros, lo que supuso una minoración de 716.621,58 euros respecto de la solicitado por la entidad para dichos períodos.

2) Al propio tiempo, la Administración entendió que la conducta del obligado tributario era constitutiva de infracción por lo que tramitó, por procedimiento abreviado, expediente sancionador en el cual dictó, también con fecha 8 de julio de 2013, resolución en la que acordaba imponer a la entidad afectada una sanción por la comisión de una infracción prevista en el artículo 195 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al acreditar improcedentemente partidas a compensar en declaraciones futuras, resultando un importe a ingresar de 314.456,13 euros.

3) Frente a los anteriores acuerdos interpuso la interesada sendas reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Valencia que, acumuladas, fueron resueltas mediante acuerdo de 17 de septiembre de 2014, que las estimó en parte en el sentido de:

- Estimar la regularización relativa al IVA soportado por la compra de tres fincas en Hellín, reconociendo su deducibilidad y dejando sin efecto en este concreto aspecto del acuerdo de liquidación.

- Anular la sanción impuesta, por considerarla improcedente.

- Desestimar el resto de pretensiones formuladas por la entidad reclamante.

4) Contra esta resolución presentó la entidad afectada recurso de alzada ante Tribunal Económico Administrativo Central que, con fecha 19 de abril de 2018, lo desestimó mediante la resolución frente a la cual dirige el recurso contencioso administrativo que dio origen al presente proceso.

SEGUNDO.- Con carácter previo, ha de ponerse de manifiesto que, si bien en la demanda se advierte que *"Esta parte no cuestiona la resolución del TEAC en cuanto a los fundamentos de derecho primero y tercero. Sin embargo, se opone a la conclusión que alcanza en el fundamento jurídico segundo"*, en realidad la impugnación aparece dirigida, como así se especifica también en la demanda, a la negativa a la *"... deducibilidad del IVA soportado por GARCÍA PERALTA (356.360,60 euros) por las ejecuciones de obra y gastos accesorios a las mismas incurridos durante el ejercicio 2011 y destinadas a la explotación de fincas rústicas a través de la actividad cinegética y de turismo rural, siendo esto el objeto de la presente demanda"*, cuestión que es abordada por el TEAC en el fundamento de derecho tercero.

Por tanto, lo que en rigor se combate en la demanda es este fundamento, y no el segundo como por error indica la entidad recurrente.

Hecha esta precisión, el objeto del litigio se ciñe a determinar si GARCÍA PERALTA, S.L., tiene o no derecho a deducirse la citada cantidad y, en definitiva, pues de ello depende la posibilidad de la deducción atendidos los razonamientos del TEAC sobre este extremo, si las obras por razón de las cuales se soportaron las cuotas de IVA controvertidas estaban destinadas a la actividad empresarial desarrollada por la entidad o, al menos, esta tenía la intención de que así fuera, lo que rechaza el TEAC a la vista de la prueba existente.

Resulta conveniente destacar que dicha actividad consistiría en la explotación de fincas rústicas a través de la prestación de servicios cinegéticos y de turismo rural de tal forma que las obras realizadas en los inmuebles ubicados en las fincas tenían por objeto, según la recurrente, posibilitar esa prestación. El objeto social de GARCÍA PERALTA, S.L., tal y como se recoge en los estatutos sociales, incluiría la actividad descrita al consistir en *"La promoción, construcción, compraventa y arrendamiento de edificios, viviendas y locales, así como la adquisición de terrenos, urbanización y parcelación, uso, arrendamiento y venta de los mismos. También constituirá objeto de la sociedad la explotación de fincas rústicas, así como la prestación de servicios de asesoramiento y gestión de fincas rústicas, y el alquiler de maquinaria agrícola, quedando expresamente excluidas todas aquellas actividades para cuyo ejercicio exija la ley requisitos especiales que no puedan ser cumplidos por esta sociedad."*

La resolución del TEAC que ahora se recurre, después de transcribir el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, del que entiende debe partir su análisis, hace las consideraciones siguientes: *"En el caso que estamos analizando, y por referencia al inmueble al que se contrae la controversia, la recurrente no había iniciado de forma efectiva la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios, cuestión que no es objeto de controversia en la presente resolución, como así lo admite la propia recurrente."*

Sin embargo, la entidad sí ha procedido a la ejecución de obras sobre inmuebles sitos en las fincas que explota, por las que ha soportado las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera que en el caso de que el obligado tributario demuestre mediante elementos objetivos (según la exigencia del transcrito artículo 5.Dos) que tiene la intención de destinar dichos inmuebles al ejercicio de la actividad económica, tendría desde dicho momento el derecho a la deducción de las cuotas soportadas."

Por otra parte, reproduce la resolución el artículo 111.Uno de la Ley del IVA del que dice resulta aplicable a la entidad recurrente por cuanto, dice, la misma no venía desarrollando actividad cinegética con anterioridad a las ejecuciones de las obras.

Precepto según el cual *"Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien [a realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes. Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad]"*.

Con ello traslada la cuestión, admitido por ambas partes que los bienes o servicios por los que se soportó el IVA se adquirieron antes del inicio de la actividad, a un problema de prueba, cual es el de constatar si la entidad, sobre la cual pesa la carga de hacerlo conforme al artículo 105 de la LGT, habría demostrado mediante

elementos objetivos la intención de que los bienes o servicios se adquirieron para destinarlos al desarrollo de la actividad propia de la empresa.

A juicio del TEAC, dicha prueba no existe. Analiza la documentación aportada al efecto por GARCÍA PERALTA, S.L., para concluir que *"... los elementos de prueba aportados constituyen documentación no solo expedida o "aparecida" con posterioridad a 2011, ejercicio objeto de comprobación, sino que pretende acreditar hechos y circunstancias que tuvieron lugar durante los años 2012 y 2013, no en 2011, y por lo tanto, sería posible que acreditara en su caso, la efectiva realización de la actividad cinegética en tales ejercicios, e incluso la intención de destinar los inmuebles objeto de las ejecuciones de obra a dicha actividad empresarial, pero en nada prueba que se tuviera esta intención en el ejercicio 2011".* Y añade que *"Tampoco consta que en el ejercicio 2011 se hubiese presentado declaración censal respecto la actividad cinegética o servicios accesorios a la misma".*

Rechaza, frente a lo aducido al respecto por la entidad, que pudiera existir un acto propio de la Administración tributaria en la comprobación correspondiente al ejercicio 2012, pues entiende que fueron objeto de la misma *"hechos y circunstancias distintas"*, a lo que añade, literalmente, *"Que en el año 2012 considerara la Administración que existían elementos objetivos suficientes que acreditaran la intención de la entidad de destinar los edificios a la actividad empresarial no quiere decir que existieran tales elementos en 2011".*

Por último, no admite tampoco la posibilidad de la deducción aun en el caso de que posteriormente se hubiera reconocido la intención de destinar los bienes o servicios a la actividad empresarial, y ello por aplicación de lo prevenido en el artículo 93.Cuatro de la Ley del IVA, conforme al cual *"No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades"*.

TERCERO.- Partiendo de la aplicación de la normativa transcrita, y una vez centrado el objeto del litigio en la constatación de la intención de la empresa recurrente de destinar los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial, la Sala discrepa de la conclusión que alcanza el TEAC sobre este extremo para compartir plenamente la interpretación de la actora, y ello por varias y concurrentes razones.

En primer lugar, porque el lapso temporal que distancia las obras por las que GARCÍA PERALTA, S.L., soportó el IVA cuyas cuotas pretende deducirse (ejercicio 2011), y el inicio de la actividad (la misma Administración se refiere a las pruebas aportadas por la entidad en el expediente, y así a los folletos informativos de ferias de caza celebradas en marzo de 2103, o, significadamente, a las facturas emitidas en 2012 y 2013 por actividades cinegéticas, en concreto batidas de jabalí) es muy corto para rechazar por, está sola circunstancia, el que pudieran estar destinadas al desarrollo la actividad empresarial. Es decir, resulta del todo insuficiente para sostener el criterio del TEAC el hecho de que las obras se llevaran a cabo en 2011 y la actividad se iniciase en 2012 o en 2013, al ser la diferencia temporal ciertamente pequeña. Téngase en cuenta en este punto lo razonado por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de julio de 2017, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3017/16, donde se hace expresa alusión al tiempo transcurrido desde que se soportaron las cuotas de IVA y hasta el inicio de la actividad, con especial incidencia en la naturaleza de esta a efectos de determinar dicho lapso como excesivo. Todo ello en relación con la posibilidad de deducción de cuotas de IVA soportado antes del inicio de la actividad empresarial o profesional.

Resulta palmario, además, que la actividad proyectada y después iniciada necesitaba de una infraestructura y de unas instalaciones que no podían improvisarse. Al mismo tiempo, no se advierte cual habría de ser la finalidad alternativa y distinta a que pudieran destinarse las obras, una vez en marcha el proyecto acreditado de prestación de servicios cinegéticos y de turismo rural.

A ello contribuye también la trayectoria, que cuenta con prueba suficiente, de la empresa a partir del mismo ejercicio 2011, donde se constata la evolución de los ingresos por actividad cinegéticas y de la facturación emitida según el modelo 390 del resumen anual de IVA.

Y, desde luego, tiene una relevancia evidente, no obstante, lo sostenido por el TEAC sobre el particular, el hecho de que en relación al ejercicio siguiente, el 2012, la Administración tributaria, en un nuevo procedimiento inspector en el que los actuarios sí se personaron en la explotación, admitiera la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la entidad en relación a las obras realizadas sobre los mismos inmuebles. Es particularmente ilustrativa la diligencia de constancia de fecha 17 de octubre de 2013, a la que se refiere de manera expresa la demanda y cuyo contenido no se cuestiona de contrario, en la cual se hace constar que *"Con fecha 17 de octubre de 2013, la inspección se personó en la explotación sita en Lietor y Hellín (Albacete), habiéndose constatado que se compone de diversas fincas dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas y cinegéticas. (...) ACTIVIDAD CINEGÉTICA: organización de eventos y venta de carne de ciervo y jabalí resultante de los mismos. En las fincas visitadas están ubicados diversos alojamientos para los cazadores. En las fincas*

están en fase de construcción varios inmuebles destinados a la actividad agrícola y cinegética..." para concluir que "En la comprobación e investigación efectuada (análisis de facturas, contratos y comprobación de la realidad física de las inversiones) no se han puesto de manifiesto hechos imponible distintos a los declarados por el obligado tributario ni se ha apreciado que éste haya aplicado incorrectamente la normativa tributaria, por lo que no procede modificar los datos declarados."

Ante tales manifestaciones no cabe afirmar sin más, como hace la resolución recurrida, que se trate de ejercicios distintos, y que ambos procedimientos tenían por objeto la "... comprobación de hechos y circunstancias distintas", pues no puede desconocerse la realidad e identidad de las obras, así como el destino, a juicio de esta Sala incuestionable, al que habrían de afectarse.

Debe concluirse, por tanto, que la entidad tiene derecho a deducirse las cuotas de IVA controvertidas en aplicación de lo prevenido en el artículo 111.Uno de la Ley 37/1992.

Entendemos que es este precepto, y no el régimen general de deducción de cuotas del artículo 92 al que se remite con carácter principal la demanda, el que debe aplicarse pues tanto en la reclamación económico administrativa en su día interpuesta contra la liquidación, como en el recurso de alzada presentado frente a la decisión del TEAR de Valencia, los argumentos expuestos por la entidad se dirigían, precisamente, a poner de manifiesto que la actividad -en este caso, la actividad cinegética- se había iniciado en efecto aunque fuera después de soportar el IVA cuya deducción se pretendía, y que los gastos correspondientes por los que se había soportado el impuesto estaban afectados a dicha actividad futura. Así lo entendió el propio TEAC, que en la resolución recurrida indica, literalmente, lo siguiente: *"En el caso que estamos analizando, y por referencia al inmueble al que se contrae la controversia, la recurrente no había iniciado de forma efectiva la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios, cuestión que no es objeto de controversia en la presente resolución, como así lo admite la propia recurrente"*.

La interpretación que acogemos resulta, por lo demás, plenamente conforme con el criterio mantenido por la jurisprudencia europea y también por el Tribunal Supremo, tal y como resulta de la mencionada sentencia de 19 de julio de 2017 y de las que la misma cita, con especial referencia a la Sentencia del TJCE de 21 marzo 2000 (Asuntos acumulados C110/98 a C-14/98, Gabalfrisa, S.L. y otros contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

CUARTO.- Procede, conforme a lo hasta aquí razonado, la estimación del recurso en el sentido de reconocer el derecho de la entidad actora a la deducción de las cuotas de IVA soportado por razón de las ejecuciones de obra y demás gastos relacionados con la preparación de la actividad cinegética, cuotas que ascienden, como resulta del acuerdo de liquidación de fecha 8 de julio de 2013, a la cantidad de 356.360,60 euros. Con expresa imposición de las costas de esta instancia a la Administración demandada en aplicación de lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

1.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a Inés Tascón Herrero en nombre y representación de **GARCÍA PERALTA, S.L.U.**, contra la resolución dictada con fecha 19 de abril de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 17 de septiembre de 2014, parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico administrativas presentadas contra acuerdos de liquidación y sancionador correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, períodos 1T a 4T.

2.- Anular las referidas resoluciones en cuanto por las mismas se denegó el derecho de la entidad actora a la deducción de las cuotas de IVA soportado por las ejecuciones de obras realizadas en los inmuebles ubicados en las fincas explotadas por la entidad y afectas al desarrollo de la actividad cinegética y de turismo rural, al ser en este extremo no ajustadas a Derecho.

3.- Reconocer el que asiste a la sociedad recurrente a obtener tal deducción por importe de 356.360,60 euros.

Con imposición de costas a la administración demandada.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es susceptible de recurso de casación, que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.



Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

En Madrid a 12/03/2020 doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ