

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00099/2013 del 19/02/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Base imponible. Partidas a integrar en la base imponible. Percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.

La resolución de una compraventa de unos terrenos, y el hecho de no haber adquirido el comprador la propiedad de los mismos por estar su eficacia suspendida y faltar el otorgamiento de la escritura, no permite negar la realidad de una inicial voluntad de realizar efectivamente la actividad de promoción inmobiliaria sobre la base de la ausencia de las licencias administrativas para la construcción, o en la inexistencia de obras efectuadas, pese al tiempo transcurrido.

No habiendo quedado justificada la existencia de una voluntad inicial contraria a la de afectar unos y otros a la promoción inmobiliaria, antes al contrario se entiende que aquella intención fue real al tiempo de la adquisición, la deducción que permite el art. 111 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) es aplicable, sin que el abandono del proyecto inicial por causa de la situación del mercado inmobiliario, que hacía pensar que aquel no sería económicamente viable, no perjudica a las deducciones practicadas. Las retenciones sobre el precio a favor de los vendedores en los casos de resolución de operaciones sujetas, no se identifican con el concepto de indemnizaciones no sujetas, sino que forman parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible.

Fundamentos de derecho

TERCERO. ... No se comparte la valoración de las circunstancias concurrentes que hace el acuerdo impugnado para determinar si la intención de iniciar las actividades de promoción inmobiliaria, manifestada de forma expresa en el contrato privado de compraventa y de forma tácita por el tratamiento que el contribuyente dio a los gastos preparatorios en sus autoliquidaciones, fue formulada de buena fe o con el propósito de crear una "apariencia"...

Y no se comparte este criterio porque, de un lado, la compraventa acordada tenía por objeto unos terrenos para la edificación de 53 viviendas y 63 plazas de aparcamiento que en aquel momento estaban pendientes de culminar el proceso urbanístico al que estaban afectados y que era necesario para adquirir la condición de solares, lo que en principio se compadece mal con la idea de que el contrato formalizado pudiera ocultar que la realidad fuera la

intención de destinar los terrenos a un uso particular o, en general, no empresarial. La naturaleza de los bienes, en este caso los terrenos, es indudablemente un elemento relevante y acogido como tal por el propio reglamento del impuesto, para valorar sobre datos objetivos la intención del adquirente.

También se opone a la valoración que hace el acuerdo la forma en que se acordó en el contrato privado el pago aplazado de la compraventa de los terrenos. Ese contrato quedó en su eficacia totalmente sometido a la condición suspensiva del cumplimiento de determinados hitos del procedimiento administrativo de urbanización...

Al haber quedado resuelto el contrato y no haber adquirido el comprador la propiedad de los terrenos por estar su eficacia suspendida y faltar el otorgamiento de la escritura, carece de justificación pretender negar la realidad de una inicial voluntad de efectivamente realizar la actividad de promoción inmobiliaria sobre la base de la ausencia de las licencias administrativas para la construcción, o en la inexistencia de obras efectuadas, pese al tiempo transcurrido. Primero, porque la valoración de esa voluntad tiene que estar referida necesariamente al momento inicial, al de la adquisición, y segundo, porque si el interesado no llegó a solicitar las licencias y no inició las obras, es consecuencia necesaria del hecho de no haber llegado a adquirir la propiedad de los terrenos.

CUARTO. ... No obstante, lo que es indudable es que la propiedad de los terrenos no se adquirió y, por tanto, nunca quedaron afectos a la actividad empresarial; pero el IVA soportado que aquí se considera es únicamente el relativo a los gastos preparatorios al inicio de la actividad y a la parte del precio de compra pagado en concepto de anticipos a cuenta que han constituido el importe de la compensación a cargo del comprador y que por tanto no han sido devueltos a éste...

Se puede decir que en relación con los gastos incurridos por el interesado, tanto los distintos del pago a cuenta del precio, como de estos mismos, no ha quedado justificada la existencia de una voluntad inicial contraria a la de afectar unos y otros a la promoción inmobiliaria, antes al contrario se entiende que aquella intención fue real al tiempo de la adquisición, por lo que la deducción que permite el artículo 111 de la LIVA es aplicable, sin que el abandono del proyecto inicial por causa de la situación del mercado inmobiliario, que hacía pensar que aquel no sería económicamente viable, no perjudica a las deducciones practicadas...

De alguna forma plantea el acuerdo una ineficacia total del contrato, sobre la totalidad del precio acordado y sin reparar que algún efecto sí produjo, como lo fue la retención por los vendedores de los pagos a cuenta satisfechos antes del incumplimiento y que soportaron el IVA correspondiente. Para el acuerdo de liquidación, esta situación se justificaría porque esa retención de parte del precio constituye una indemnización a cargo del comprador que no se incluye en la base imponible del impuesto, según el artículo 78 Tres LIVA. A lo que cabría objetar el que esta retención estaba acordada en el contrato con el carácter de cláusula penal que, efectivamente sustituye salvo pacto en contrario a la indemnización de daños, pero que no se identifica plenamente con aquella otra prestación.

Pero más importante es que el apartado Tres 1o del artículo 78 LIVA se refiere a la no inclusión en la base imponible de las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones cuando no constituyan contraprestación o compensación de operaciones sujetas y que, además, sean "distintas de las contempladas en el apartado anterior". Y el apartado anterior, el Dos, recoge en su número 5º como conceptos que se incluyen en el de contraprestación a: "Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto".

Es decir, que las retenciones sobre el precio a favor de los vendedores en los casos de resolución de operaciones sujetas, no se identifican con el concepto de indemnizaciones no sujetas, sino que forman parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible por lo que estaban sujetas al impuesto, de acuerdo con lo que antes se dice, y que la repercusión de éste fue correcta sin que hubiera razón para su rectificación por modificación de la base imponible como consecuencia de la resolución contractual y, en definitiva, que la deducción inicial no fue improcedente y carece de justificación la regularización practicada.

