

**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª,
Sentencia de 29 Abr. 2009, rec. 5483/2006**

Ponente: Frías Ponce, Emilio.

Nº de Recurso: 5483/2006

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Permutas de un terreno por edificaciones futuras. Devengo. Se produce en el momento de formalización de la escritura pública, siendo indiferente el que uno de los derechos no se haya materializado todavía en bienes físicos concretos. Base imponible. Valor de mercado de los bienes que se intercambian en la operación de permuta, referido al momento de la operación. PRESCRIPCIÓN. Del derecho de la Administración a liquidar el impuesto. Se había producido ya la prescripción cuando fueron iniciadas las actuaciones inspectoras, al haber transcurrido más de 4 años desde el fin del pago voluntario del impuesto.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional, declarando la prescripción del IVA correspondiente al ejercicio 1994.

Texto

En la Villa de Madrid, a veintinueve de abril de dos mil nueve

SENTENCIA

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 5483 / 2006, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia, contra la sentencia, de fecha 7 de marzo de 2006, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (LA LEY 219611/2006), en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 6/2003, en el que se impugnaba la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 20 de noviembre de 2002, sobre IVA ejercicio 1994.

Ha sido parte recurrida D^a Aurora , representada por el Procurador D. Fernando García de la Cruz Romeral.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 6/2003 seguido ante la Sección Sexta de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, se dictó sentencia con fecha 7 de marzo de 2006 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Estimamos el recurso interpuesto y en consecuencia anulamos el acto impugnado. Sin costas."

SEGUNDO.- Notificada dicha sentencia a las partes, por el Abogado del Estado en la representación que le es propia, se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

TERCERO.- Dicha representación procesal, por escrito presentado el 9 de enero de 2007, formaliza el recurso de casación e interesa que se case y deje sin efecto la sentencia referida, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, debiendo, como consecuencia de ello, estimarse el recurso contencioso administrativo, con la consiguiente confirmación de los actos administrativos impugnados.

CUARTO.- La parte recurrida, con fecha 22 de octubre de 2007, formalizó escrito de oposición al recurso de casación interesando sentencia desestimatoria.

QUINTO.- Por providencia de 6 de febrero de 2009, se señaló para votación y fallo 22 de abril de 2009, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO FRÍAS PONCE, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Los hechos sobre los que se proyecta la controversia vienen resumidos en la sentencia recurrida del modo que a continuación se transcribe:

"1) La recurrente era propietaria de dos parcelas de terreno en Ávila, (una urbana y la otra edificable), que transmitió el 1 de diciembre de 1994 a la mercantil "Promoavila SA" a título de permuta, a cambio de 17 pisos y 40 plazas de garaje.

2) Las partes valoran la prestación de cada una de ellas en 80 millones de pesetas y reconocen la existencia de dos contratos de arrendamiento sobre dos naves alquiladas que ocupan parte de su superficie.

3) La adjudicación de las viviendas y plazas de garaje se formalizó por escritura pública de 24 de febrero de 1997 y 3 de octubre siguiente, solicitando la declaración de no sujeción de la operación

al IVA al haberse entregado a la promotora al tiempo de firmarse la permuta, la cuota correspondiente de IVA, habiéndose satisfecho por la contraprestación el ITPAJD.

4) El 12 de noviembre de 1999 se comunicó a la recurrente el inicio de actuaciones inspectoras respecto del IVA de 1994, y el 4 de julio se formalizó acta de disconformidad.

5) El 31 de julio de 2000 se le giró liquidación en concepto de IVA-94, acto que fue ratificado por el TEAC mediante Acuerdo de 20 de noviembre de 2002.

Contra la resolución del TEAC el interesado promueve recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que daría lugar a la sentencia ahora recurrida en casación".

SEGUNDO.- La Sala de instancia declara prescrito el derecho de la Administración a liquidar el correspondiente impuesto, según el razonamiento expresado en los Fundamentos Jurídicos Segundo y Tercero:

"SEGUNDO: Centrada la cuestión en los términos expuestos, el punto básico a tratar es la determinación de la fecha del devengo del impuesto, extremo en el que debemos mostrar nuestra conformidad con la tesis de la recurrente. En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el art. 75.1 de la Ley 37/1992 debe afirmarse que el devengo del impuesto se produce cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente, estableciendo el art. 79.1 de la citada Ley 37/1992 una regla especial de determinación de la base imponible para los supuestos en los que la entrega de bienes o prestación de servicios determinantes del devengo del IVA no se realiza mediante la entrega de dinero. En estas circunstancias debemos concluir que el 1 de diciembre de 1994 la recurrente entrega a la promotora los terrenos y ésta determina con exactitud la contraprestación que le corresponde, fijando su valoración en 80 millones de pesetas. En la Escritura se consignan con detalle el número y características de los pisos y garajes a entregar, así como las fechas pactadas para ello y existen elementos suficientes para en aplicación del art. 79.1 de la Ley 37/1992 , determinar el valor de mercado de los bienes cuya disposición se transmite que es el ámbito de aplicación del citado art. 79.1 que no se refiere al valor que en el futuro puedan tener las viviendas que se reciben.

TERCERO.- Así las cosas no cabe duda de que ha operado la prescripción denunciada pues el fin del pago voluntario del IVA de la operación que genera la deuda tiene lugar el 31 de enero de 1995 y las actuaciones inspectoras por el referido período y concepto se inician el 12 de noviembre de 1999, una vez transcurridos los 4 años establecidos por el art. 64 de la LGT tras su reforma por la Ley 1/1998 ".

TERCERO.- El único motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA , en adelante), por infracción de los artículos 80.6, 75.1 y 79.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .

La Abogacía del Estado alega que no concurre la prescripción invocada, ya que el devengo del impuesto no coincide con la exigibilidad del tributo, que se inicia a partir de la entrega de la contraprestación (1997) al no haber sido posible realizar la valoración con anterioridad. Concretamente afirma que en el presente caso, aunque sea cierto como dice la sentencia recurrida, que el impuesto correspondiente a la transmisión de los terrenos se devengó en el momento de formalización de la escritura pública de permuta en 1 de diciembre de 1994, sin embargo, según lo previsto en el artículo 75 de la Ley del IVA y, aún siendo cierto que al momento del devengo del impuesto se deberá asociar el del nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo, no siempre ese momento coincide con el de la exigibilidad del impuesto, lo cual necesariamente ocurre en aquellos supuestos en los que la deuda no es líquida en ese momento porque su cuantía no puede ser determinada.

Agrega que la verdadera naturaleza jurídica de la operación controvertida es la de una permuta sobre cosa futura, porque la contraprestación de los terrenos cedidos son las viviendas y garajes que se han de construir y, por ello, en aplicación del artículo 79.1 de la Ley del IVA , dado que la contraprestación no consiste en dinero, la misma habrá de ser valorada según precios de mercado, por lo que resulta irrelevante el hecho de que en el año 1994 fuesen conocidos los costes de construcción porque la contraprestación consiste precisamente en una obra que no existirá hasta el año 1997, que es el momento en el cual debía ser valorada.

Finalmente señala que el artículo 65 de la Ley General Tributaria , a partir de la modificación operada por la Ley 10/1985 , fijó el momento inicial para el cómputo de la prescripción, no en el momento del devengo, sino el de la finalización del plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, por lo que en este caso la prescripción no empezó a correr sino a partir del momento en que debieron presentarse las declaraciones de los periodos correspondientes a las fechas de las escrituras de adjudicación de las obras terminadas en el año 1997, siendo claro que en esas fechas no había transcurrido el plazo de cuatro años para apreciarla.

CUARTO.- Pese a las alegaciones de la parte actora, *debe mantenerse el criterio sustentado por la sentencia de instancia, porque en el momento del devengo del impuesto, que coincide con el momento de formalización de la escritura pública de 1994, estaban perfectamente determinadas las contraprestaciones de ambas partes: las dos parcelas que entregaba una de las partes (la que en el recurso contencioso administrativo actuó como recurrente) y los derechos que recibía a cambio sobre 17 pisos y 40 plazas de garajes todavía no construidos* pero con todos los elementos

que atañen a los mismos perfectamente delimitados: situación, dimensiones, ubicación, memoria de calidades y otros. Así pues en el momento del devengo, 1 de diciembre de 1994, se perfeccionó el contrato y se produjo la entrega de los bienes que se intercambiaban en la permuta: por una parte las dos parcelas y por otra los derechos sobre 17 pisos y 40 plazas de garajes, aún no finalizados pero completamente determinados.

Según el artículo 79.1 antes citado, *el valor de mercado al que debe atenderse para determinar la base imponible de la operación, es el valor de mercado de tales bienes el 1 de diciembre de 1994, que es la fecha en que se produce la operación y también el intercambio de los derechos por las partes, siendo indiferente el que uno de tales derechos no se haya materializado todavía en bienes físicos concretos*, pues lo cierto es que tales derechos tienen en la fecha del devengo un valor de mercado y, en principio (salvo cláusula expresa en contrario), pueden ser objeto de negociación y transacción en el mismo mercado sin necesidad de esperar al momento en que los bienes subyacentes se construyan y adjudiquen.

No debe confundirse el valor de mercado de los bienes que se intercambian en la operación de permuta, que debe referirse al momento de la operación, con el valor de mercado de tales bienes o derechos en un momento posterior, que siempre será distinto cuando se opera un mercado sujeto a fluctuaciones u oscilaciones importantes como es el mercado inmobiliario, pero sin que ello afecte a la base imponible del impuesto que se devengó en el pasado.

En consecuencia, en el caso concreto, la operación de permuta se devengó el 1 de diciembre de 1994, el plazo de declaración de la declaración, -liquidación correspondiente al cuarto trimestre de 1994 del IVA, finalizó el día 31 de enero de 1995, y a partir de ese momento debe computarse el inicio del periodo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto, por lo que tal derecho finalizó el 31 de enero de 1999, lo que conduce a la conclusión mantenida por la sentencia recurrida, de que se había producido ya la prescripción de tal derecho cuando fueron iniciadas las actuaciones inspectoras, 12 de noviembre de 1999

QUINTO.- Por las razones expuestas, se está en el caso de desestimar el presente recurso de casación, con imposición de las costas a la parte recurrente, de conformidad con lo establecido en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, si bien en uso de las facultades que el apartado 3 nos otorga establecemos el máximo de la cuantía de la minuta de la defensa de la parte recurrida, en la cantidad de 3.000 euros.

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

FALLAMOS

Que, rechazando el motivo aducido, debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia, contra la sentencia de fecha 7 de marzo de 2006, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 6/2003, con imposición de las costas causadas a la parte recurrente en la cuantía expresada en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos . Rafael Fernández Montalvo Manuel Garzón Herrero Juan Gonzalo Martínez Micó Emilio Frías Ponce Manuel Martín Timón Angel Aguallo Avilés

PUBLICACION.-

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, **D. EMILIO FRÍAS PONCE** , hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.