

**La falta de acreditación de la intención de destinar el bien adquirido a la realización de futuras actividades empresariales, impide la deducción del IVA soportado con anterioridad al comienzo de la actividad.**

La Sala declara que la sentencia recurrida, en cuanto consideró acertada la liquidación en la que se denegó a la recurrente el derecho a la deducción del IVA soportado con anterioridad a la realización de sus actividades empresariales o profesionales, en relación con la adquisición de una parcela, ha de ser confirmada, ya que no se cumplió en el caso examinado el requisito establecido a tal efecto en el art. 111.uno LIVA, al no acreditar suficientemente la recurrente su intención de destinar el bien adquirido a la realización de sus futuras actividades empresariales.

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sentencia de 04 de junio de 2012**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 3962/2009

Ponente Excmo. Sr. JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

En la Villa de Madrid, a cuatro de Junio de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 3962/09, interpuesto por SIERRA BLANCA RESIDENCIAL, S.L., representada por la procuradora doña Blanca Ruiz Minguito, contra la sentencia dictada el 28 de mayo de 2009 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 406/07, relativo al impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2001 y 2002. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad SIERRA BLANCA RESIDENCIAL, S.L. (en adelante, "Sierra Blanca"), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 11 de julio de 2007, que rechazó la alzada interpuesta contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 22 de diciembre de 2005. Esta última decisión declaró que no había lugar a la reclamación deducida contra liquidación practicada el 2 de diciembre de 2004 por la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Málaga, relativa al impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2001 y 2002.

(1) La sentencia impugnada relata en el primero de sus fundamentos los hechos del litigio, indicando que:

"[...] 1) La sociedad SIERRA BLANCA RESIDENCIAL SL se constituyó en Marbella, el día 3 de septiembre de 2001, mediante escritura pública otorgada ante el Notario del Ilustre Colegio de Granada D. Rafael Requena Cobo, con el número 4356 de su protocolo, y fue inscrita en el Registro Mercantil n.º 5 de Málaga el 11 de abril de 2002. El artículo tercero de sus estatutos sociales establece que la sociedad tendrá por objeto el ejercicio de las siguientes actividades: compra, venta, arrendamientos, construcción, explotación y tenencia de bienes inmuebles. Si la Ley exigiera para el inicio de alguna de las operaciones del objeto social titularidad especial, la obtención de licencia administrativa, la inscripción en el registro público o cualquier otro requisito, no podrá la sociedad iniciar la citada actividad hasta que aquél quede cumplido.

2) La entidad se dio de alta, en el epígrafe 833.2 del Impuesto de Actividades Económicas (en adelante IAE), relativo a promoción inmobiliaria, el 22 de noviembre de 2001.

3) Ese mismo día 22 de noviembre de 2001 el obligado tributario presenta el modelo 037 de declaración censal de inicio de actividades, señalando como fecha de inicio de las mismas el día 22 de noviembre de 2001.

4) El 3 de septiembre de 2001, ante el Notario del Ilustre Colegio de Granada, Don Rafael Requena Cabo, la entidad SIERRA BLANCA RESIDENCIAL SL compra en pleno dominio a la entidad SIERRA BLANCA PROPERTES SL, que vende, las siguientes parcelas:

- Parcela n.º 9 procedente de la finca denominada Rocío de Nagüeles, sita en el término municipal de Marbella.

- Parcela n.º 10 procedente de la finca denominada Rocío de Nagüeles sita en el término municipal de Marbella.

El precio de la transmisión asciende a 1.608.308,39 más el 16% del IVA (257.329,34 E).

5) El órgano inspector recoge en el informe que acompaña a la propuesta de liquidación contenida en el acta, que la sociedad SIERRA BLANCA RESIDENCIAL SL (la hoy actora), desde la fecha de compra de dichas parcelas el 3 de septiembre de 2001, hasta la puesta de manifiesto del expediente recogido en diligencia de 24 de mayo de 2004, se ha mantenido inactiva, sin que haya realizado ni recibido ningún tipo de entrega de bienes ni prestaciones de servicios.

6.º) A la fecha de la puesta de manifiesto del expediente en ese día de 24 de mayo de 2004, la entidad no ha realizado ejecuciones de obra de ninguna naturaleza sobre dichas parcelas.

7.º) No se ha realizado proyecto de ejecución respecto de la mencionada parcela de terreno. Únicamente se ha aportado por el sujeto pasivo un proyecto básico de vivienda por el arquitecto D. Ambrosio, para una vivienda unifamiliar aislada en las parcelas 9.ª y 10.ª de la Urbanización Sierra Blanca de Marbella, careciendo dicho proyecto del visado del Colegio Oficial de Arquitectos de Málaga.

8.º) No se ha realizado por el sujeto pasivo gestiones de ventas ni publicidad alguna según se recoge en las manifestaciones efectuadas por el sujeto pasivo en diligencia de 24 de mayo de 2004."

(2) En el cuarto fundamento transcribe en su totalidad el artículo 111 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que regula el impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre), y el 27 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento de dicho tributo (BOE 31 de diciembre).

(3) Es en el quinto donde la sentencia de instancia resuelve la pretensión de fondo:

"[...] la parte recurrente, frente a los datos objetivos expuestos por la Inspección y acreditativos de que dichas parcelas (cuyo IVA abonado en su adquisición se pretende deducir) no estuvieron afectas a su actividad económica, no ha articulado prueba que desvirtúe tal aseveración.

La indicada parte actora se limita en todo momento a alegar que ha cumplido requisitos formales en cuanto tal sociedad, pero, y este es el dato esencial, no acredita que desde el día 3 de septiembre del año 2003, en que la misma se constituyó y compró las citadas parcelas, y hasta la puesta a disposición del expediente por la Inspección, hubiera realizado actividad económica alguna en relación con dicho bien, no debiéndose olvidar su objeto social que arriba se ha expuesto.

La recurrente alega, como dato que acredita a su criterio la afectación de dichas parcelas a su actividad económica, que la misma las vendió en febrero de 2006. Sin embargo, lo cierto es que durante ese tiempo a que se refiere la Inspección Tributaria la misma no tenía licencia administrativa respecto a dicho terreno, no realizó gestión de venta ni de publicidad sobre el mismo, no se llevó a cabo ejecución de ninguna obra en esos terrenos, y sólo consta una solicitud a un arquitecto de un proyecto básico para una vivienda unifamiliar del que ni siquiera consta que tuviera el visado del Colegio oficial correspondiente.

Pero es que, además, y coincidiendo con el TEAC, esa posterior venta de dichos terrenos no desvirtúa la exigencia de cumplir ese requisito legal necesario para poder acceder a la pretensión de dicha parte de deducción de ese IVA cuya devolución solicita, porque lo cierto es que el referido apartado 3 del artículo 37 del Reglamento del Impuesto es determinante y claro respecto a que es necesario, para obtener ese beneficio fiscal, acreditar con datos objetivos que en el momento en que se adquirió el citado bien se hizo con la intención de destinarlo a la realización de actividades empresariales o profesionales, añadiendo que, si no se cumple este requisito, estas operaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional."

SEGUNDO.- "Sierra Blanca" preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 14 de septiembre de 2009, en el que invoca dos motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

(1) En el primero denuncia la infracción del artículo 111 de la Ley 37/1992.

Afirma que consta la declaración de intención de llevar a cabo la actividad. Constituye un elemento de carácter subjetivo y debe de ejercerse de buena fe por el interesado ya que, en situaciones de fraude en que el interesado haya fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha incorporado a su patrimonio

privado o ha consumido bienes o servicios, la Administración tributaria debe regularizar las deducciones indebidamente practicadas.

Entiende que la confirmación que exige la ley, mediante elementos objetivos, tiene por fin evitar situaciones de fraude que aquí no se han producido. En su opinión, la sentencia no fija la atención sobre los elementos que, según el precepto de desarrollo, habrán de tenerse en cuenta para valorar si se ha acreditado la intención de afectar bien o servicio a la actividad y fundamenta su pronunciamiento en la falta de prueba de la afección de las parcelas a la actividad económica, rechazando, a los efectos de acreditación, la posterior venta operada el 21 de febrero de 2006. Considera que los elementos objetivos no han de acreditar la actividad empresarial que desarrolla el interesado ya iniciada y conforme a la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos, sino la realidad de la intención para la evitación del fraude.

Subraya que nadie ha puesto en duda la idoneidad de la naturaleza de los bienes adquiridos para la actividad empresarial. Queda por considerar el tiempo transcurrido entre la adquisición y la venta (desde el 3 de septiembre de 2001 hasta el 21 de febrero de 2006), que si bien se trata de un hecho posterior al proceso inspector, sirve para acreditar la primigenia intención en la compra de dos parcelas que se adquirieron por 1.608.308,39 euros y se vendieron por 6.000.000 euros, datos que evidencian la intención de llevar a cabo una actividad sujeta al impuesto.

(2) El segundo motivo se centra en la vulneración y de jurisprudencia que el Tribunal Supremo ha elaborado en torno a la neutralidad del impuesto sobre el valor añadido en las sentencias de 20 de abril de 2009 (casación 624/03 ), 31 de octubre de 2007 (casación 4156/02 ) y de 25 de enero de 2006 (casación 371/01 ).

Dice que las citadas sentencia, basándose en el principio de neutralidad del impuesto de actividades económicas y acogiendo la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (asunto 268/83 ); 11 de julio de 1991, Lennartz (asunto C - 97/90 ) y 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa* (asuntos acumulados C-110/98 a C- 147/98)], recuerdan que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar al empresario completamente del peso del impuesto sobre el valor añadido.

Subraya que la legislación española ha incorporado, para la evitación del fraude, los tres elementos objetivos relevantes a los efectos de determinar la realidad de la intención a la actividad empresarial, pero que no pueden ser utilizados de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el impuesto, puesto que contravendría la doctrina comunitaria.

Termina solicitando que se case la sentencia recurrida, sustituyéndola por otra en la que se estime el recurso contencioso- administrativo, anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

TERCERO.- El abogado del Estado se opuso al recurso mediante escrito registrado el 8 de abril de 2010, solicitando su desestimación.

En cuanto al primer motivo parte del apartado final del artículo 5 de la Ley 37/1992. Afirma que la entidad recurrente no ha iniciado de forma efectiva la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios, cuestión que no es objeto de controversia.

Considera que la cuestión controvertida radica en el momento en que se entienden iniciadas las actividades económicas, siendo los requisitos los establecidos en los artículos 92 a 99 de la Ley del impuesto. La entidad puede acudir a los artículos 111, 112 y 113 de la Ley 37/1992 para deducirse las cuotas soportadas con anterioridad al inicio, pero siempre que quede de manifiesto que pretende o va a llevar cabo la actividad, puesto que la recurrente no venía desarrollando actividades empresariales con anterioridad a la adquisición de las parcelas. Concluye, por ello, que únicamente se podría deducir las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición de las parcelas en el caso de que cumpliera con los requisitos exigidos por el citado artículo 111 de la Ley 37/1992.

Pone de manifiesto que tanto la Ley General Tributaria de 1963 [Ley 230/1963, de 28 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)], en el artículo 114, como la vigente [Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre)], en el artículo 105, atribuyen la carga de la prueba a quien pretenda hacer valer su derecho. Por lo tanto, es la entidad recurrente la que deberá probar que tiene derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas, si albergaba la intención de destinarlos al ejercicio de la actividad económica; dicha prueba debe aportarse en el momento en que se pretenda ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas. En el caso de que no se pudiera probar dicha intención, las parcelas no podrían entenderse adquiridas en el contexto de la actividad económica.

Entiende que, para realizar esta valoración conjunta de las pruebas, se ha de partir del artículo 27 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido de 1992, por lo tanto, si la entidad recurrente adquirió las parcelas de terreno con la intención de destinarlas a la realización de una actividad empresarial o profesional, deberá acreditar los elementos objetivos que confirmen que en el momento de efectuarse dicha adquisición tenía tal intención, acudiendo a los diferentes medios de prueba admitidos en derecho.

Constata que el Tribunal de instancia llegó a la conclusión de que la entidad recurrente no probó su intención en el momento de la adquisición de las parcelas de destinarlas a la actividad económica propia de su giro empresarial. Tal conclusión no puede modificarse en un recurso de casación, salvo que se pruebe que ha existido una valoración arbitraria o manifiestamente irrazonable del material probatorio por parte del Tribunal *a quo*, lo que ni tan siquiera ha sido alegado por la parte recurrente.

Considera que, como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se suprimió del artículo 111 de la Ley, como requisito para tener derecho a la deducción de las cuotas, la previa presentación de una declaración en la que el interesado propusiese a la Administración el porcentaje provisional de deducción aplicable a las mismas, así como el requisito de que comenzase la actividad dentro de un plazo determinado a partir de la realización de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios. Sin embargo, el defensor de la Administración estima necesario que el interesado demuestre que tenía la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinar las parcelas a la realización de la actividad económica, extremo que no se ha producido en el supuesto enjuiciado.

Por último, señala que las sentencias de esta Sala a las que se refiere "Sierra Blanca" lo único que dicen es que en esos supuestos el sujeto pasivo había conseguido demostrar, a juicio del tribunal de instancia y al contrario de lo que aquí sucedió, la intención de las partes de destinar los bienes adquiridos a una actividad económica.

CUARTO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 14 de abril de 2010, fijándose al efecto el día 30 de mayo de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO.- La sociedad "Sierra Blanca" combate la sentencia dictada el 28 de mayo de 2009 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 406/07, relativo a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a los dos últimos trimestres de los años 2001 y 2002.

La Sala de instancia confirmó las resoluciones de los órganos de revisión de la Administración tributaria que desestimaron las impugnaciones dirigidas contra la liquidación dictada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Málaga en relación con el impuesto citado. En esta liquidación se denegaba el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por "Sierra Blanca" en la adquisición de la parcela n.º 9, procedente de la finca denominada Rocío de Nagüeles, sita en el término municipal de Marbella, mediante escritura pública de 3 de septiembre de 2001, por un precio de 1.608.308,39, más 257.329,34 en concepto de impuesto sobre el valor añadido al tipo del 16%.

"Sierra Blanca" formula dos motivos de casación que están íntimamente ligados: giran en torno la procedencia de la deducción del impuesto soportado, puesto que, según sostiene, su intención era llevar a cabo actividades sujetas al impuesto. Considera que la interpretación de la Sala de instancia, además de infringir el artículo 111 de la Ley 37/1992 (primer motivo), es contraria a la jurisprudencia, tanto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como del Tribunal Supremo, puesto que vulnera el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (segundo motivo).

SEGUNDO.- La íntima conexión de las dos quejas nos permite solventarlas de manera conjunta.

Establece el artículo 111.uno de la Ley 37/1992, en la redacción aplicable al caso debatido [introducida por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre)], en relación con las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad a la realización de actividades empresariales o profesionales, que, "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 la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades".

El texto reproducido es, como ha quedado dicho, obra de la Ley 14/2000, cuya exposición de motivos justificó la reforma en la necesidad de adaptar la normativa interna a lo dispuesto en 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 los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, n.º 145 de 1977, p. 1) "en lo que se refiere al procedimiento especial para la devolución del impuesto soportado con anterioridad al inicio de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad del sujeto pasivo, como consecuencia de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas". El legislador se refería a la sentencia Gabalfrisa y otros, ya

citada, pronunciada el 21 de marzo de 2000. Dicha resolución, analizando el régimen español sobre la materia puntualizó que en sus apartados 43 y siguientes que:

"[s]egún reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, entre otras, la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18).

(...) el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15).

(...) el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, y sería contrario a dicho principio el que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente la empresa, es decir, cuando se produjera el ingreso sujeto al Impuesto. Cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Sexta Directiva supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo.

(...) no impide, sin embargo, que la Administración Tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas al impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. En este contexto, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado.

En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas,

(...) De ello se deduce que quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva y realiza los primeros gastos de inversión al efecto debe ser considerado sujeto pasivo. [...]"

La doctrina transcrita no deja lugar a dudas sobre la procedencia de la deducción del impuesto sobre el valor añadido por quien todavía no tiene la condición de sujeto pasivo y no ha iniciado la actividad, pero alberga la intención de llevarla a cabo en un momento posterior.

La entidad recurrente, tanto a lo largo del presente recurso, como ya lo hiciera ante la Sala de instancia, insiste de manera reiterada en que esa era su intención, tal y como se puso de manifiesto con la declaración del alta en la actividad. Sin embargo, debemos puntualizar que parece olvidar la necesidad de que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y al régimen jurídico español contenido en el artículo 111.uno de la Ley 37/1992, antes reproducido, y en el 27 del Reglamento de desarrollo, esa intención venga corroborada por elementos o datos objetivos que la evidencien. En otras palabras, no basta con la mera intención, que forma parte de la esfera interna volitiva del individuo, sino que el designio debe explicitarse a través de elementos externos que ratifiquen lo que, hasta ese momento, no puede ser conocido o sabido por terceros.

Es aquí donde la entidad no aportó, ni ante la Administración tributaria ni ante la Sala de instancia, evidencias que objetivaran la decisión interna que dijo haber tomado. Es este el motivo que llevó a la desestimación del recurso contencioso administrativo.

Se ha de tener presente que la cuestión de si un sujeto pasivo actúa como tal es una cuestión de hecho que debe apreciarse considerando todas las circunstancias del caso, como la naturaleza del bien de que se trate y el periodo transcurrido entre su adquisición y su utilización para las actividades económicas de dicho sujeto pasivo. Asimismo, debe comprobarse si se han llevado a cabo gestiones dirigidas a obtener las autorizaciones precisas para el uso profesional del bien [ *vid.* sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (asunto C-415/98, apartado 58 ), y 22 de marzo de 2012, Klub (asunto C-153/11, apartado 41)].

Por ello, no cabe olvidar que desde la compra de la parcela en el año 2001 hasta la puesta de manifiesto del expediente del procedimiento tributario mediante diligencia de 24 de mayo de 2004 la recurrente no realizó acto alguno que pusiera de manifiesto la objetivación de esa decisión. La simple declaración formal de alta o la posterior venta del solar el 21 de febrero de 2006 por un importe de 6.000.000 de euros, como reconoce la entidad en su escrito de interposición como hechos incontrovertidos, no constituyen *per se* elementos externos que demuestre la intención, o la realización, de actividades sujetas al impuesto. Es decir, pese a que transcurrieron más de cinco años, no constan actos que supongan o demuestren que los terrenos estuvieron afectos actividad alguna objeto del

impuestos sobre el valor añadido. En contestación a la afirmación que "Sierra Blanca" hace en su escrito de interposición acerca de la compraventa posterior al procedimiento de inspección, sólo cabe decir que la simple adquisición de un inmueble y su posterior transmisión transcurridos unos años no pone de manifiesto actividad alguna. Se trata de un acto aislado y no de una actividad económica, como pretende acreditar.

Tampoco se puede ignorar que el análisis llevado a cabo por los jueces *a quo* afecta a los hechos. No otro alcance tienen sus reflexiones sobre que "Sierra Blanca" durante el tiempo a que se refiere la Inspección "no tenía licencia administrativa respecto a dicho terreno, no realizó gestión de venta ni de publicidad sobre el mismo, no se llevó a cabo ejecución de ninguna obra en esos terrenos, y sólo consta una solicitud a un arquitecto de un proyecto básico para una vivienda unifamiliar del que ni siquiera consta que tuviera el visado del Colegio oficial correspondiente". Estos hechos, además de no haber sido controvertidos por la entidad, pertenecen al terreno de la prueba. Por ello basta recordar que la apreciación de las pruebas realizadas por el Tribunal *a quo* únicamente puede acceder a la casación si por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley de esta jurisdicción se denuncia la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución [véanse las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07, FJ 2.º); 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05, FJ 1.º); 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 4.º); y 8 de febrero de 2010 (casación 6411/2004, FJ 4.º)].

Por último y para concluir, la solución de la sala de instancia, que ahora avalamos, no entra en contradicción con la jurisprudencia de esta Sala, puesto que en los casos resueltos en las sentencias que cita la compañía recurrente no se cuestionaba la existencia de elementos objetivos que pusieran de manifiesto la intención de sujeto pasivo de llevar a cabo una actividad sujeta y no exenta al impuesto.

Lo hasta ahora expresado nos conduce a la total desestimación del presente recurso de casación, dando respuesta conjunta a los dos motivos de queja expuestos por la entidad "Sierra Blanca".

TERCERO.- En aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de nuestra jurisdicción, procede imponer las costas a "Sierra Blanca", aunque, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 del mismo precepto, esta Sala señala en seis mil euros la cifra máxima a reclamar por los honorarios del abogado del Estado.

## **FALLAMOS**

No ha lugar al recurso de casación interpuesto por SIERRA BLANCA RESIDENCIAL, S.L., contra la sentencia dictada el 28 de mayo de 2009 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 406/07, imponiendo las costas a la entidad recurrente, con el límite establecido en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.