

## **Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia 339/2016 de 8 Sep. 2016, Rec. 415/2014**

**Ponente: Castillo Badal, Ramón.**

**LA LEY 131093/2016**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. Están sujetos y no exentos del impuesto los servicios relativos a la práctica del deporte prestados por un club deportivo que no conste inscrito en el Registro de Centros de la correspondiente Administración educativa. Base imponible. Las cantidades percibidas por la interesada en concepto de subvención no vinculada al precio, no deben integrarse o formar parte de la base imponible del impuesto. La transmisión de una edificación nueva constituye una primera entrega sujeta al impuesto, cuando se haya transmitido un terreno previa demolición de las edificaciones existentes en ella con la ampliación del estadio existente. La base imponible comprende el precio total, IVA incluido. SANCIÓN TRIBUTARIA. No procede. Falta de la expresa una motivación que explique la existencia de culpabilidad en el obligado tributario.

*La Audiencia Nacional estima parcialmente recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del TEAC, anulando la sanción impuesta a la interesada.*

### **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEXTA**

**Núm. de Recurso: 0000415 / 2014**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 5617/2014**

**Demandante: VILLARREAL CLUB DE FÚTBOL SAD**

**Procurador: Dª. MARÍA RODRÍGUEZ PUYOL**

**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente IImo. Sr.: D. RAMÓN CASTILLO BADAL**

### **SENTENCIA Nº:**

**IIma. Sra. Presidente:**

Dª. BERTA SANTILLAN PEDROSA

**IImos. Sres. Magistrados:**

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

Dª. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a ocho de septiembre de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo nº 415/2014 que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la Procuradora D<sup>a</sup>. María Rodríguez Puyol, en nombre y representación de **VILLARREAL CLUB DE FÚTBOL SAD**, frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de noviembre de 2014, que estima en parte el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Valencia de 29 de junio de 2011, que resuelve las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra la liquidación de 25 de septiembre de 2009 por el IVA de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, de la que resulta una cuota de 1.357.792,71 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción de 10 de diciembre de 2009.

El TEAC estima parcialmente el recurso de alzada únicamente en cuanto a la no sujeción al IVA de las cantidades que el club recibe del ONLAE por la participación en las quinielas al tratarse de subvenciones desvinculadas del precio de las operaciones.

En representación y defensa de la Administración demandada ha intervenido el Abogado del Estado, siendo la cuantía del presente recurso superior a 600.000 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** : Se interpuso recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad recurrente frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de noviembre de 2014, que estima en parte el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Valencia de 29 de junio de 2011, que resuelve las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra la liquidación de 25 de septiembre de 2009 por el IVA de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, de la que resulta una cuota de 1.357.792,71 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción de 10 de diciembre de 2009.

El TEAC estima parcialmente el recurso de alzada únicamente en cuanto a la no sujeción al IVA de las cantidades que el club recibe del ONLAE por la participación en las quinielas al tratarse de subvenciones desvinculadas del precio de las operaciones.

**SEGUNDO.-** : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que, en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando en el escrito de demanda dicte sentencia por la cual:

*" tenga por formulada la demanda contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de mayo de 2014, recaída en el expediente con nº de R.G. 6222/2011, por el Impuesto sobre el Valor Añadido periodos 2004 y 2005, que tenga por reproducidas las pruebas aportadas y que obran en el expediente administrativo y. previos los trámites legales pertinentes, dicte resolución anulando la resolución recurrida y por extensión los acuerdos de liquidación."*

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, interesando la confirmación de la resolución impugnada.

**TERCERO.-** : No habiéndose acordado el recibimiento del proceso a prueba y, una vez evacuados por las partes por escrito y por su orden sus escritos de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar para votación y fallo el día **7 de septiembre de 2.016** .

**CUARTO:** En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso administrativo el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de noviembre de 2014, que estima en parte el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Valencia de 29 de junio de 2011, que resuelve las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra la liquidación de 25 de septiembre de 2009 por el IVA de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, de la que resulta una cuota de 1.357.792,71 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción de 10 de diciembre de 2009.

El TEAC estima parcialmente el recurso de alzada en cuanto a la no sujeción al IVA de las cantidades que el club recibe del ONLAE por la participación en las quinielas al tratarse de subvenciones desvinculadas del precio de las operaciones.

**SEGUNDO.-** En lo que ahora interesa, pues ya el TEAC declaró la prescripción de la acción para liquidar el ejercicio 2004 por haber excedido las actuaciones inspectoras el plazo del año y la no sujeción al IVA de las cantidades que el club recibe del ONLAE por la participación en las quinielas al tratarse de subvenciones desvinculadas del precio de las operaciones, la regularización practicada por la Inspección y que confirma el TEAC se refería a:

- 1) Las cantidades que el club percibía por la enseñanza de fútbol base en su escuela, cantidades a las que no aplicaba el IVA.
- 2) En virtud de convenios con dos Ayuntamientos, el club percibía una cantidad en la que no se incluía el IVA, por desplazar a jugadores a determinados eventos, entregar entradas de partidos de fútbol e insertar cuñas publicitarias.
- 3) En virtud de un convenio con el Ayuntamiento de Villarreal se le cedían unos solares destinados a la ampliación del campo de fútbol a cambio de ciertos terrenos y recalificaciones urbanísticas por importe de 7.358.225, 38 euros, operación que se entendió debía estar sujeta a IVA.
- 4) la imposición de sanción.

La demanda de la parte recurrente pretende la nulidad o anulabilidad del Acuerdo del TEAC con fundamento en los siguientes motivos impugnatorios.

En primer lugar, considera que la acción de la Administración para liquidar el IVA de los periodos comprendidos entre enero y agosto de 2005 se encuentra prescrita.

En segundo lugar, entiende que las cantidades percibidas del Ayuntamiento de Onda lo son en concepto de subvención, sin contraprestación alguna y además no se encuentran vinculadas al precio por lo que no deben integrarse en la base imponible del IVA.

Respecto de las operaciones de permuta y de cesión gratuita de edificaciones realizadas con el Ayuntamiento de Villareal entiende que no hay entregas de bienes a efectos del IVA pues no se ha transmitido el poder de disposición sobre las edificaciones cedidas. De considerarse que hay entrega de bienes, se trataría de entregas de bienes no sujetas al IVA por no afectarse dichos bienes al patrimonio empresarial del Villareal SAD o por constituir el conjunto de inmuebles una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, de acuerdo con el artículo 7 LIVA (LA LEY 3625/1992) .

De entenderse sujetas al IVA estarían exentas conforme al art. 20.1.22 LIV al tratarse de una segunda entrega de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallan ubicados.

Finalmente, estima improcedente la sanción que se basa en una responsabilidad objetiva sin razonar la existencia de culpabilidad.

**TERCERO.-** Sobre la prescripción de los periodos correspondientes a enero-agosto de 2005.

En la resolución impugnada, el TEAC relata que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 5 de

febrero de 2008 y finalizaron el 28 de septiembre cuando se notifica el acuerdo de liquidación. Destaca que mediante diligencia de 12 de noviembre de 2008, se comunica al obligado tributario que se interrumpe el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras porque con fecha de 4 de noviembre de 2008, se ha solicitado información a las autoridades tributarias de Países Bajos. Mediante diligencia de 1 de julio de 2009, se hace constar que dos de los requerimientos de información fueron atendidos y el tercero queda pendiente, dando por concluida la interrupción justificada de las actuaciones.

El TEAC reconoce que la interrupción no fue justificada pues no se indicó que la información requerida era esencial para la investigación ni que fuese imposible continuarla sin aquella. A partir de aquí, de conformidad con el art. 150 LGT considera que las actuaciones inspectoras han sobrepasado el plazo de 12 meses hasta que se interrumpe la prescripción mediante la diligencia nº 26 de 18 de febrero. Por tanto, en esta última fecha había transcurrido el plazo de prescripción para liquidar el IVA de los periodos incluidos en 2004.

Ahora bien, tiene razón la actora cuando cuestiona que, según el TEAC, la diligencia de 18 de febrero de 2009 interrumpe la prescripción porque, ésta se limita a decir que *" se extiende esta diligencia en orden a continuar las actuaciones del expediente de comprobación e investigación iniciado respecto del contribuyente mediante comunicación de fecha 4 de febrero de 2008, notificada el día 5 de febrero de 2008 cuya extensión ha sido modificada mediante comunicaciones de 12 de marzo de 2008 corregida por comunicación de 17 de marzo del mismo año comunicación de 18 de septiembre de 2008 y comunicación de 29 de diciembre de 2008"*

El art. 150.2 LGT en la redacción aplicable, anterior a la ley 39/34/2015, de 21 de septiembre, modificadora de la LGT dispone que:

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá **derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.**"

En interpretación de ese precepto, la jurisprudencia exige, una vez que se ha sobrepasado el plazo máximo de doce meses de las actuaciones inspectoras una actuación formal de la Inspección poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones.

Así, la STS de 25 de mayo de 2015 , rec. de unificación de doctrina 1479 / 2014, dice que:

*"El siguiente acto con eficacia interruptiva de la prescripción, una vez se ha confirmado que las actuaciones inspectoras superaron el plazo máximo de duración legalmente establecido, debe ser la comunicación de reanudación de las mismas -a la que hemos reconocido ese efecto [véanse, por ejemplo, las sentencias de 18 de diciembre de 2013 (rec. casa. 4532/2011 (LA LEY 205066/2013) ), 6 de marzo de 2014 (rec. casa. 6287/2011 (LA LEY 28333/2014) ), 13 de junio de 2014 (rec. casa. 848/2012 (LA LEY 80671/2014) ) y 12 de marzo de 2015 (rec. casa. 4074/2013 (LA LEY 21261/2015) )]-, que se notificó a la entidad inspeccionada el 15 de junio de 2009."*

En el mismo sentido, la STS de 23 de mayo de 2016 rec. 789/2014 (LA LEY 51914/2016) , interpretando el art. 150 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , General Tributaria afirma que *"El precepto invocado no consagra, como parece entender el Abogado del Estado, que cualquier continuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los periodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento.*

*Es decir, la ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. Por eso, la reanudación de la prescripción exigía que se comuniqué al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse». Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción."*

En el presente caso, la notificación exigida no se contiene en la diligencia de 18 de febrero de 2009 antes transcrita, pues recoge una mera continuación de las actuaciones sin referencia expresa a la interrupción producida y a los conceptos y periodos aludidos, notificación que no tiene lugar hasta el acuerdo de liquidación, de 25 de septiembre de 2009.

Quiere ello decir que, no habiéndose interrumpido el cómputo de la prescripción hasta el acuerdo de liquidación de 25 de septiembre de 2009 ha prescrito el derecho a liquidar el IVA no solo de los periodos mensuales del ejercicio 2004 sino también, de los correspondientes a los periodos enero a agosto de 2005.

**CUARTO.-** Sostiene el Villarreal CF, SAD que la resolución recurrida vulnera el principio de congruencia procesal porque la Inspección había denegado que las cantidades percibidas por el club por la actividad de enseñanza del fútbol a los niños estuvieran exentas de IVA, conforme al art. 20.Uno.9 LIVA (LA LEY 3625/1992) , por entender que las enseñanzas impartidas en la escuela de fútbol del Villarreal no se encuentran incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español.

Sin embargo, el TEAC rechaza la aplicación de la exención del IVA porque *"si bien no es necesaria la autorización como centro docente privado si resulta obligado (el club) en virtud de la Ley Orgánica de Educación a su inscripción como tal centro docente, circunstancia que no ha tenido lugar al no figurar la entidad reclamante en el Registro de Centros Docentes de la Comunidad Valenciana"*.

Aunque traslademos la jurisprudencia acerca de la congruencia de las resoluciones judiciales en sede procesal a la vía económico administrativa no existe la infracción que se denuncia pues aquí no estamos ante una cuestión nueva; en todo momento se trata de resolver si resulta aplicable o no la exención prevista en el art. 20.Uno 9 LIVA (LA LEY 3625/1992) a la enseñanza del fútbol que el Villarreal realiza en su escuela como actividad docente a los jóvenes y menores. Se utilizan argumentos diferentes pues la Inspección considera que la enseñanza del fútbol no se encuentra dentro de las materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español mientras que el TEAC rechaza la aplicación de la exención porque el Villarreal SAD no se encuentra inscrito en el Registro de Centros Docentes de la Comunidad Valenciana.

No hay incongruencia porque no se introduce ninguna cuestión nueva, la aplicación de la exención. Se emplean argumentos distintos que se complementan entre sí.

El Villarreal CF como sociedad anónima deportiva tiene por objeto, art. 2 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio (LA LEY 2977/1999) , la participación en competiciones deportivas de carácter profesional y, en su caso, la promoción y el desarrollo de actividades deportivas, así como otras actividades relacionadas o derivadas de dicha práctica. En éste sentido, dispone de una escuela de fútbol base en la que se imparten enseñanzas relativas a la práctica de esa disciplina deportiva. Ahora bien, el fútbol como tal, no forma parte de ningún plan de estudios de los comprendidos en la LOE 2/2006 (LA LEY 4260/2006), de 3 de mayo, de Educación y las enseñanzas que se imparten en los diferentes planes de estudios lo son en centros públicos o privados y para tener estos últimos

dicha consideración deben figurar inscritos en el Registro de centros de la correspondiente Administración educativa, según el art. 108.2 LOE , requisito que, como destaca el TEAC, la entidad recurrente no cumple.

Recordemos que la exención se refiere, art. 20. Uno , 9 LIVA (LA LEY 3625/1992) a:

"9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes."

Este último inciso es el aplicable pues, a pesar del esfuerzo dialéctico desplegado en la demanda, el Villarreal CF SAD no es un centro docente, por lo que antes hemos expuesto, de manera que no resulta de aplicación la exención referida y las cantidades facturadas en el ejercicio 2005 en concepto de enseñanza de fútbol base debían haber incluido el IVA correspondiente.

**QUINTO.-** El siguiente concepto discutido se refiere a la subvención percibida por el club del Ayuntamiento de Onda en 2005 que, a juicio del club recurrente no se haya sujeta a IVA por no estar vinculada al precio.

A la hora de determinar la base imponible del impuesto el art. 78. LIVA (LA LEY 3625/1992) dice que:

"La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación

3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Esta disposición es la trasposición al ordenamiento español del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

La STS de 17 de febrero de 2016, rec. 3655/2014 (LA LEY 6442/2016) recuerda que *"La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha considerado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador ( sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Finlandia ( C-495/01 , apartado 32). Esta solución es consecuencia de las siguientes consideraciones:*

*1ª) Para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación debe haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al*

*impuesto. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta ( sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (asunto C-184/00 , apartados 12 y 13), y Comisión/Finlandia, ya citada, apartado 29).*

*2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto, hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 14, y Comisión/Finlandia, apartado 30).*

*3ª) La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 17, y Comisión/Finlandia, apartado 31).*

En el acuerdo del TEAC se insiste en el carácter de empresario o profesional del Club y en que las obligaciones que éste asume en virtud del convenio (promoción del deporte, del fútbol en los colegios y en las escuelas deportivas municipales incluyendo el desplazamiento de jugadores y técnicos, entrega de entradas a los partidos e inserción de publicidad a fin de promocionar a la localidad en los marcadores del estadio) son realizadas a cambio de una contraprestación que satisface el Ayuntamiento por lo que se trata de una operación sujeta al impuesto en virtud del art. 4.1 LIVA (LA LEY 3625/1992) .

Sin embargo, de conformidad con la jurisprudencia citada, en el presente caso, no advierte la Sala la concurrencia de las circunstancias que permiten entender que la subvención otorgada por aquel Ayuntamiento se encuentra vinculada al precio, pues de los términos del convenio no consta que la cantidad entregada en concepto de subvención lo haya sido en función del número de entradas entregadas o de las veces que se haya acudido con jugadores y técnicos a determinados eventos, tampoco que los beneficiarios de las entradas de fútbol paguen precio alguno por ellas ni que los destinatarios de las actividades en las que participa el club paguen una cantidad menor por razón de la subvención que percibe éste del Ayuntamiento.

En consecuencia, debemos coincidir con la parte recurrente en que las cantidades percibidas por éste en el periodo 2005 del Ayuntamiento de Onda son subvenciones no vinculadas al precio y, por tanto, no deben integrarse o formar parte de la base imponible del IVA conforme al art. 78.2.3º LIVA (LA LEY 3625/1992) .

**SIXTO.-** Sostiene la actora que las operaciones de cesión de edificaciones y terrenos, relativas a la ampliación del campo de fútbol " el Madrigal" de titularidad municipal efectuada en 2001 y realizadas entre el club y el Ayuntamiento en 2005, son operaciones no sujetas al IVA o alternativamente exentas y, subsidiariamente, que la base imponible se ha determinado de forma inadecuada.

Explica que la parte del campo de fútbol ampliada nunca fue propiedad plena del Villarreal CF. La adquisición de las parcelas y edificaciones adyacentes al campo estaban afectas a su cesión al Ayuntamiento, propietario del campo, cesión que se efectuó en 2005. El Villarreal CF simplemente era un titular fiduciario y asumía la obligación de transmitir la propiedad al fiduciante mediante la permuta y cesión gratuita en 2005.

Hemos de partir de lo dispuesto en los arts 4 (LA LEY 3625/1992) y 5 LIVA (LA LEY 3625/1992) .

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el

ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional."

Art. 5

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."

De la documentación existente, entre ellas, el convenio de 18 de abril de 2005, resulta que desde el convenio inicial de 1992, el Villarreal CF tenía un derecho de utilización sobre el "Madrigal" cuya titularidad corresponde al Ayuntamiento de Villarreal.

En cumplimiento del convenio, el Villarreal realiza las obras de ampliación y mejora del campo de fútbol adquiriendo unos bienes inmuebles a la entidad PORTOVAN SL con el fin de destinarlos a la ampliación del Madrigal mediante la construcción de una nueva grada de preferencia y la ampliación del graderío de las esquinas sureste y noreste.

Al no ser posible transferir la titularidad de los inmuebles al Ayuntamiento, como indica la manifestación tercera del convenio de 18 de abril de 2005, se firmó el convenio de 18 de abril de 2005 entre ambas partes con el fin de transmitir la titularidad al Ayuntamiento mediante la correspondiente cesión de los inmuebles con reserva de aprovechamiento estableciendo los mecanismos de compensación al club.

De este modo la cesión no era gratuita pues el Villarreal CF cede los inmuebles y las construcciones ubicadas en ellos y el Ayuntamiento procede a una recalificación de terrenos y a la entrega de suelo en la manzana 497 del PGMOU.

Por lo tanto, el convenio integra una operación de entrega de bienes a título oneroso por un empresario o profesional, el Villarreal CF. SAD, en el ejercicio de su actividad que está sujeta a IVA sin que pueda entenderse operación no sujeta dado el carácter económico de la actividad que realiza el club recurrente.

No es aplicable la exención del art. 20. Uno. 22 LIVA (LA LEY 3625/1992) que dice:

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

"22.ºA) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los



mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número."

En el presente caso, no se trata de segundas edificaciones ya que las primitivas fueron demolidas con la ampliación del estadio y lo que se transmite es una edificación nueva que constituye, por tanto, primera entrega y una operación sujeta al impuesta.

Respecto de la determinación de la base imponible, la actora insiste en que los precios ofertados a las Administraciones Públicas son en todo caso IVA incluido, conforme a lo dispuesto en el art. 88.1.2 LIVA (LA LEY 3625/1992) de manera que lo que el TEAC considera base imponible debe entenderse como precio total IVA incluido.

Entendemos, sin embargo, que como se deduce del art. 25 del Real Decreto 1624/1992 (LA LEY 3668/1992) , por el que se aprueba el reglamento del impuesto, el art. 88.2 LIVA (LA LEY 3625/1992) se refiere solo a la presentación de ofertas en el ámbito de los procedimientos de concurrencia competitiva, es decir, de contratos con Administraciones Públicas, no siendo éste el caso, al tratarse de un convenio suscrito entre el club recurrente y el Ayuntamiento.

**SÉPTIMO.-** Finalmente, la entidad actora estima improcedente la sanción impuesta que se basa, afirma, en la mera constatación de una responsabilidad objetiva sin razonar la existencia de culpabilidad.

La STS de 19 de enero de 2016, rec. 2966/2014 (LA LEY 342/2016) resume la jurisprudencia existente sobre la necesaria justificación de la existencia de culpabilidad para poder imponer las sanciones tributarias. Así, recuerda que:

*"es doctrina reiterada de esta Sala que la simple afirmación de que no concurre la causa del actual art. 179.2.d) LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003) (ex. art. 77.4 LGT de 1963 (LA LEY 63/1963) ) porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por si mismas la existencia de negligencia. En primer lugar, porque, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, como hemos señalado en diversas sentencias [ Sentencia de 6 de junio de 2008 (LA LEY 74009/2008) , (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004 (LA LEY 148052/2008) ), FD Cuarto ; Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006 (LA LEY 235260/2008)), FD Sexto, in fine y Sentencia de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 4744/2004 (LA LEY 14423/2009) ), FD Undécimo, in fine ] ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción. Así, afirmábamos en la Sentencia de 15 de enero de 2009 que "la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 L.G.T .- no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (LA LEY 2500/1978) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis*

*posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , dice «[e]ntre otros supuestos», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente»" (FJ Undécimo, in fine).*

*Y, en segundo lugar, porque, como ha señalado esta Sala y Sección "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 (LA LEY 63/1963) -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 (LA LEY 1681/2005) , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio" [ Sentencia de 6 de junio de 2008 (LA LEY 74009/2008) , rec.cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004) FJ Sexto; de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002 (LA LEY 20415/2007)), FD 8 y de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997 (LA LEY 2286/2003)), FD Cuarto].*

*Finalmente, no resulta ocioso recordar, como adelantábamos, que la ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el art. 77. 1 L.G.T .- y debe entenderse que reclama, asimismo el actual art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) [ Sentencia de 6 de junio de 2008 (LA LEY 74009/2008) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto]- para poder imponer sanciones tributarias [por todas, Sentencias de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997 (LA LEY 2286/2003) ), FD Cuarto ; de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002 (LA LEY 20415/2007) ), FD 8 ; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005 (LA LEY 257255/2008) ), FD 7 ; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 10237/2004), FD 13 y Sentencia de 15 de junio de 2009 (rec.cas. núm. 3594/2003 (LA LEY 104454/2009) ), FD 8] ( Crf. SSTS de 9 de diciembre de 2009 , rec de cas. 4012/2009, de 15 de septiembre de 2011 , rec. de cas. 334/2007, y de 14 de abril de 2011, rec. de cas. 2507/2009 (LA LEY 52293/2011), entre otras muchas)."*

Pues bien, el acuerdo sancionador aprecia negligencia en la entidad porque le era exigible una conducta distinta a la seguida de donde extrae que su actuación fue voluntaria. El acuerdo del TEAR destaca que la interpretación de los preceptos que son la base de la sanción es clara y unánime por parte de la Administración, la doctrina y los Tribunales de Justicia y, finalmente, el TEAC.

Por lo tanto, y de conformidad con la jurisprudencia expuesta, entiende la Sala que no se expresa una motivación que explique la existencia de culpabilidad en el obligado tributario teniendo en cuenta, además, que éste, en relación a los conceptos concretos sobre los que se ha practicado la regularización ha razonado su discrepancia con referencia precisa a la doctrina de la Dirección General de Tributos y a la jurisprudencia tanto del TS como del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de manera que, con independencia de que se compartan o no sus planteamientos no puede decirse que sean irrazonables o carentes de fundamento alguno, razón por la que procede anular la sanción impuesta.

En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso y anular el acuerdo del TEAC aquí recurrido en el sentido de declarar prescrita la acción para liquidar el IVA correspondientes a enero-agosto de

2005, excluir de la base imponible la cantidad percibida por el club del Ayuntamiento de Onda en concepto de subvención por importe de 25.691 euros en 2005 y anular la sanción impuesta, con desestimación del recurso en lo demás.

**OCTAVO.-** De conformidad con el art. 139-1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998 (LA LEY 2689/1998), la estimación parcial del recurso determina que cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### FALLAMOS

1º.- **ESTIMAR PARCIALMENTE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO** interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Rodríguez Puyol, en nombre y representación de **VILLARREAL CLUB DE FÚTBOL SAD**, frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de noviembre de 2014, que estima en parte el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Valencia de 29 de junio de 2011, que resuelve las reclamaciones económico administrativas interpuesta contra la liquidación de 25 de septiembre de 2009 por el IVA de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, de la que resulta una cuota de 1.357.792,71 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción de 10 de diciembre de 2009, resolución que anulamos con el alcance descrito en el Fundamento Derecho Séptimo.

2º.- Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá 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.

**PUBLICACIÓN** .- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su **no** tificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 26/09/2016 doy fe.