

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057132

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 16 de diciembre de 2014

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 3511/2012

**SUMARIO:**

**Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance.** *La Administración no puede regularizar operaciones realizadas en periodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento.* En primer lugar, la Administración no puede revisar con ocasión de la declaración del Impuesto de un periodo no prescrito los saldos provenientes de periodos anteriores ya prescritos, entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a lo largo del periodo prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar. Esto es, no puede regularizar la situación jurídico-tributaria del sujeto pasivo en el periodo prescrito aun cuando tenga trascendencia sobre ejercicios posteriores, como sucede cuando el resultado es a compensar. La institución de la prescripción y el principio de seguridad jurídica impiden dicha regularización. En segundo lugar, en el ámbito de la comprobación del saldo declarado pendiente de compensación que proviene de periodos anteriores, no puede regularizar operaciones realizadas en periodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento, denegando el derecho a deducir las cuotas soportadas en dichas operaciones. Así, en el caso que se analiza, en la fecha en que se inició el procedimiento correspondiente a los periodos de liquidación comprendidos en el año 2008, no había prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente a los periodos comprendidos entre el segundo trimestre del ejercicio 2005 y al cuarto trimestre del ejercicio 2007 en los que se originaron parte de los saldos a compensar controvertidos. Sin embargo, la Administración no inició un procedimiento de comprobación de dichos periodos en el que pudiera pronunciarse sobre el derecho a deducir las cuotas soportadas en los mismos. Tampoco decidió incluirlos en el alcance temporal del procedimiento de comprobación en el que se dictó el acto que ahora revisamos. En consecuencia, este Tribunal Central debe concluir que la Administración no puede cuestionar en el presente procedimiento el derecho a deducir cuotas soportadas en operaciones realizadas en periodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento y ello sin perjuicio del derecho de la Administración a comprobar en los periodos a que se extiende el ámbito temporal del procedimiento, si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación, o si en su caso, ya se han compensado en periodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a periodos que son objeto del procedimiento. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 93, 111, 112 y 113.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

Ley 230/1963 (LGT), art. 115.

Código Civil, art. 1.214.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por D. **JO...**, con NIF ..., actuando en su propio nombre y representación y con domicilio a efectos de notificaciones en ... , contra la resolución desestimatoria de la reclamación económico administrativa nº 29/1818/2010, dictada en fecha 27 de octubre de 2011 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía- Sede Málaga, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición promovido frente a la liquidación con nº de referencia ... girada por la Administración de Torremolinos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, en la que se elimina la devolución solicitada de 245.634,94 euros, determinándose que no procede cantidad alguna a devolver.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

Con fecha 18 de noviembre de 2009 se notifica a D. **JO...** liquidación provisional dictada el 3 de noviembre de 2009 por la Administración de Torremolinos de la AEAT en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008 fruto de un procedimiento de comprobación limitada.

En la liquidación provisional practicada se determina que no procede cantidad alguna a devolver, eliminando la devolución solicitada en su declaración por importe de 245.634,94 euros. De los 245.634,94 euros, 220.658,75 euros corresponde a compensación de cuotas de ejercicios anteriores y 24.976,19 euros a cuotas soportadas declaradas en el ejercicio 2008.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación limitada no se admite la deducción de cuotas soportadas en base a lo dispuesto en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por no haber quedado acreditada la utilización de los bienes y servicios adquiridos en la realización de operaciones sujetas y no exentas y tampoco la compensación de cuotas de ejercicios anteriores al ser incorrecta. En concreto, conviene transcribir parcialmente la fundamentación de la liquidación:

· *“JO... causa alta en el censo de empresarios y profesionales de la AEAT en la actividad de Promoción inmobiliaria el 13-07-2005.*

· *El 11-04-2005 adquiere un terreno en el que ha construido dos viviendas unifamiliares con piscina, obteniendo acta de recepción de obra el 20-11-2006, ascendiendo el coste total de la construcción incluido el terreno a 1718008,88 euros.*

· *El interesado fue requerido por la AEAT para justificar la deducibilidad del iva soportado para la construcción de la vivienda, manifestando su intención de destinarla a la venta como prueba de su intención aporta manifiesta aportando documentación que ha cumplido sus obligaciones fiscales como empresario, que ha contratado un seguro decenal de daños a la edificación obligatorio para las promociones destinadas a la venta, y la entrega para la venta en distintas inmobiliarias. Además aporta previo requerimiento facturas de endesa con importantes consumos de luz en las viviendas, que aclara manifestando que son imprescindibles para mantenimiento de césped, piscinas, etc.*

· *La legislación de iva establece que serán deducibles las cuotas de iva soportadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, y como regla general dispone que las citadas cuotas serán deducibles una vez que se hayan iniciado las entregas de bienes, pero se reconoce que las cuotas soportadas en la fase preparatoria, también pueden deducirse, si bien la deducción se condiciona a que las adquisiciones en la fase preparatoria se realicen con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlas al desarrollo de la actividad empresarial.*

· *Si no puede probarse la intención de empresarialidad las cuotas de iva no pueden ser deducidas, aun cuando los bienes se destinen posteriormente a una actividad. Ello supone que tratándose de cuotas de iva soportadas con anterioridad al inicio de las operaciones activas, para calificar esas cuotas como deducibles o no, hay que estar a la situación existente en el momento en que se soportan: si en ese momento se podía probar la intención de empresarialidad, las cuotas serán deducibles; en otro caso no, y ello aun cuando en un momento posterior los bienes se destinen a una actividad empresarial.*

· *La legislación de iva establece que para acreditar la citada intención, cabe utilizar cualquier medio de prueba admisible en derecho. No obstante menciona diversas circunstancias que pueden ser tenidas en cuenta: -naturaleza de los bienes, -periodo transcurrido desde la adquisición de los mismos, -cumplimiento de obligaciones formales....*

· *En este caso no hay duda de que todas las obligaciones fiscales se han cumplido, pero esto puede hacerse con la intención de crear una apariencia de empresarialidad a unas operaciones privadas, por lo que no puede ser prueba concluyente. Lo realmente importante es la naturaleza del bien adquirido, ya que cuando se realiza una única operación aislada que consiste en la construcción de dos viviendas unifamiliares contiguas cuya fase preparatoria dura hasta el momento mas de cuatro años, y que la primera gestión de venta se realizo una vez terminada toda la fase de construcción, es difícil considerar probada la intención de empresarialidad durante esta fase preparatoria.*

· *En este caso, incluso las gestiones de venta son dudosas, ya que estando en crisis el mercado inmobiliario, es excesivo fijar como precio de venta de cada una de las viviendas – 2.000.000,00 de euros, cuando el coste total de la construcción de ambas incluyendo el terreno ha sido de 1.718.008,88 euros. Por lo que respecta al hecho de que se haya contratado un seguro decenal, comunicarle que es obligatorio para las promociones destinadas a la venta, pero no exclusivo de las mismas.*

· *De todo lo anteriormente expuesto cabe deducir que al menos en la fase de compra de solar y construcción de la vivienda no queda objetivamente probada la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos a una actividad empresarial, por lo que las cuotas soportadas no son deducibles.”*

## **Segundo:**

Contra el acuerdo de liquidación descrito en el Antecedente de anterior, D. JO... interpone recurso de reposición el 9 de diciembre de 2009.

La Administración de Torremolinos dicta el 12 de febrero de 2010 acuerdo desestimatorio del recurso interpuesto. En el mismo se menciona que *“en el presente caso tanto por el lapso de tiempo trascurrido desde*

*que se finalizó la obra el 30 de noviembre de 2006, como que los contratos con la inmobiliaria Servihabitat no aparece firmado por el propietario o su representante, por lo que no sabemos si se realizó o no. En todo caso se inician en el 2007 y finalizan el año de su celebración. El consumo eléctrico elevado, para una casa deshabitada. El hecho de que las casas construidas son contiguas (de acuerdo con el catastro) a la vivienda que ya tenía en propiedad con anterioridad.” Añadiendo que “de todo lo anteriormente expuesto cabe deducir que al menos en la fase de compra de solar y construcción de la vivienda no queda objetivamente probada la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos a una actividad empresarial, por lo que las cuotas soportadas no son deducibles.”*

La desestimación del recurso de reposición es notificada al obligado tributario el 3 de marzo de 2010.

#### **Tercero:**

Con fecha 19 de marzo de 2010 D. **JO...** interpone la reclamación económico administrativa nº 29/1818/2010 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación.

El Tribunal Regional en resolución de fecha 26 de enero de 2012 desestima las reclamación interpuesta confirmando el acuerdo impugnado.

La resolución anterior fue notificada al obligado tributario el 22 de febrero de 2012.

#### **Cuarto:**

Con fecha 16 de marzo de 2012, D. **JO...** interpone el recurso de alzada ordinario que se examina, ante este Tribunal Económico Administrativo Central contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional.

En el escrito de interposición, la entidad formula alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

1. Que el interesado, a fin de probar una intencionalidad “ab initio” de la actividad empresarial en el momento de la compra de las viviendas unifamiliares, ha presentado toda la documentación que ha considerado fundamental para tal fin, y ha estado a disposición de la Agencia tributaria cuando ésta le ha requerido otra documentación de oficio. Así, ha aportado: contrato con la constructora, escritura del crédito al promotor, contratos con agencias inmobiliarias, cuyo objeto era la venta de las viviendas unifamiliares referidas, licencia de primera ocupación, libros de facturas recibidas desde el inicio de la actividad. También, a requerimiento de la entidad se aportan recibos de agua y luz desde agosto de 2008 y al ser considerados elevados y presumir la Agencia Tributaria que ello suponía que las viviendas eran habitadas, se alegó que las viviendas familiares dan lugar a factura elevada porque están dotadas de riesgo por goteo para jardines y piscinas pero que nunca darían lugar a la cuantía de una casa habitada. Además, requerido el seguro decenal y aportado, ello ha sido en vano porque la Agencia Tributaria ha considerado que no supone prueba definitiva de la fase preparatoria de una actividad empresarial.

2. Nos encontramos ante una situación de indefensión provocada por la exigencia de una prueba diabólica.

3. El 20 de septiembre de 2011 tuvo lugar la ventas de una de las viviendas unifamiliares objeto del presente recurso a través de escritura pública, que se acompaña de acta notarial donde la Agencia Tributaria reconoce que el sujeto pasivo es empresario y por tanto, la venta de la vivienda no está sujeta a la retención del 3% del Impuesto sobre la renta de no residentes.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Este Tribunal Económico – Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada ordinario que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Son cuestiones a resolver por este Tribunal Económico Administrativo Central las siguientes:

1. En primer lugar, aunque no sea una cuestión planteada por la entidad reclamante, si la Administración puede alterar el saldo a compensar de períodos anteriores en períodos posteriores sin haber procedido a regularizar la situación del obligado tributario en dichos períodos.

2. En relación a las cuotas soportadas en el ejercicio 2008 si se cumplen los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción. Dichas cuotas son soportadas antes del inicio de la actividad económica.

**Segundo:**

En relación con la primera cuestión, debe señalarse que en el acuerdo de liquidación que es objeto de la presente reclamación, se elimina el saldo a compensar proveniente de períodos anteriores en un importe de 220.658,75 euros y las cuotas de IVA deducibles declaradas en dicho ejercicio por importe de 24.976,19 euros al considerarse que no se ha acreditado objetivamente la intención de destinar los bienes y servicios a una actividad empresarial, por lo que las cuotas soportadas no son deducibles.

Aunque no es una cuestión planteada por la entidad reclamante, este Tribunal debe indicar que la Administración, en el ámbito de la comprobación del saldo declarado pendiente de compensación que proviene de períodos anteriores, no puede regularizar operaciones realizadas en períodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento, denegando el derecho a deducir las cuotas soportadas en dichas operaciones. En la fecha en que se inició el procedimiento correspondiente a los períodos de liquidación comprendidos en el año 2008 (26 de mayo de 2009), podemos diferenciar dos supuestos:

1. Aquel caso en el que había prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente al período en el que se originó el saldo a compensar controvertido. Es el caso del primer trimestre del ejercicio 2005.
2. Aquellos casos en los que no había prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente a los períodos anteriores en los que se originaron los saldos a compensar controvertidos. Se trata de los períodos que van desde el segundo trimestre del ejercicio 2005 al cuarto trimestre del ejercicio 2007.

Respecto al primer supuesto, tal y como ha señalado este TEAC en resolución de 15 de noviembre de 2012 (RG 5274/2009) y en resolución de 18 de julio de 2013 (RG 4963/2011), la Administración no puede revisar con ocasión de la declaración del Impuesto del período no prescrito los saldos provenientes de períodos anteriores ya prescritos, entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a lo largo del período prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar (sí podrá examinar si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el período no prescrito, o si en su caso, ya se han compensado en períodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a períodos no prescritos). Esto es, no puede regularizar la situación jurídico-tributaria del sujeto pasivo en el período prescrito aun cuando tenga trascendencia sobre ejercicios posteriores, como sucede cuando el resultado es a compensar. La institución de la prescripción y el principio de seguridad jurídica impiden dicha regularización.

En el segundo supuesto, tal y como ha señalado este TEAC en resolución de 23 de enero de 2014 (RG 1334/2012 y acumuladas), la Administración, en el ámbito de la comprobación del saldo declarado pendiente de compensación que proviene de períodos anteriores, no puede regularizar operaciones realizadas en períodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento, denegando el derecho a deducir las cuotas soportadas en dichas operaciones. En la fecha en que se inició el procedimiento correspondiente a los períodos de liquidación comprendidos en el año 2008, no había prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente a los períodos comprendidos entre el segundo trimestre del ejercicio 2005 y al cuarto trimestre del ejercicio 2007 en los que se originaron parte de los saldos a compensar controvertidos. Sin embargo, la Administración no inició un procedimiento de comprobación de dichos períodos en el que pudiera pronunciarse sobre el derecho a deducir las cuotas soportadas en los mismos. Tampoco decidió incluirlos en el alcance temporal del procedimiento de comprobación en el que se dictó el acto que ahora revisamos. En consecuencia, este Tribunal Central debe concluir que la Administración no puede cuestionar en el presente procedimiento el derecho a deducir cuotas soportadas en operaciones realizadas en períodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento y ello sin perjuicio del derecho de la Administración a comprobar en los períodos a que se extiende el ámbito temporal del procedimiento, si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación, o si en su caso, ya se han compensado en períodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a períodos que son objeto del procedimiento.

En consecuencia, habiendo prescrito el período primer trimestre del ejercicio 2005 y no habiendo prescrito los restantes períodos en que se originaron los saldos a compensar pero que no se incluyeron en el alcance temporal de la comprobación, la cuantía de dichos saldos no puede ser alterada, sin que la Administración pueda revisar y modificar los resultados declarados por el obligado tributario. Es decir, debe tomarse en cuanta el importe declarado por el contribuyente en la partida "A compensar de períodos anteriores".

**Tercero:**

Una vez determinado que no procede modificar la cuantía a compensar procedente de períodos anteriores, procede determinar en relación a las cuotas soportadas en el ejercicio 2008 si se cumplen los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

La deducción de cuotas soportadas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se encuentra regulada en el artículo 111 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone:

*“Uno. 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, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.*

Al citado artículo remite el párrafo segundo del artículo 93 apartado primero, cuando regula los requisitos subjetivos de la deducción:

*“No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.”*

Dicho artículo 111 de la Ley 37/1992 fue modificado por la Ley 14/2000 como consecuencia de la interpretación dada al mismo por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000 en el asunto Gabalfrisa. Tal interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de las CCEE se corresponde con el principio de neutralidad impositiva que garantiza el IVA, liberando al sujeto pasivo de dicho impuesto siempre que las operaciones a realizar se correspondan con actividades sujetas y no exentas. En este sentido el TJCEE en la Sentencia Gabalfrisa, afirma que *“... 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”*...“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, conforme al artículo 17, y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma”.

Planteada la cuestión, la regulación permite distinguir dos fases en la actividad empresarial: una que se inicia con las adquisiciones de bienes y servicios para utilizarlos en dicha actividad y otra que empieza con la realización efectiva de las operaciones sujetas al Impuesto. Hay una fase preparatoria y otra de ejecución, pero las dos integran la actividad empresarial sin solución de continuidad. La actividad por consiguiente se considera iniciada desde el momento en que se realizan las adquisiciones de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de dicha actividad, es decir que comienza con los actos preparatorios, y su realización confiere a quien los efectúa la condición de empresario o profesional, según dispone expresamente la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) en su artículo 5. No obstante, esta consideración unitaria de la actividad empresarial, el derecho a la deducción del Impuesto en la fase preparatoria debe ajustarse a determinadas reglas específicas, dadas las especiales circunstancias que se dan en ella.

En este sentido la Ley del Impuesto exige con carácter general para ejercitar el derecho a la deducción que se haya iniciado la realización habitual de las operaciones sujetas al Impuesto, pero reconoce que las cuotas soportadas en la fase preparatoria también podrán deducirse, si bien con arreglo a lo dispuesto en el artículo 111, 112 y 113 de la LIVA. Por lo que se puede concluir que la deducción se condiciona a que las adquisiciones en la fase preparatoria se realicen con la intención, confirmada por elementos objetivos, de que su destino sea la realización de actividades empresariales.

Ello se completa con el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (R.D. 1624/92), que especifica que la carga de la prueba de dicha intención, esto es, la aportación de los elementos objetivos que confirmen la misma, corresponde a quien efectúa tales adquisiciones, pudiendo la Administración exigir la aportación de los elementos de prueba. Para acreditar dicha intención, cabe la utilización de cualesquiera métodos de prueba admitidos en derecho. Recogiendo, con carácter enunciativo, diversas circunstancias y criterios que pueden ser tenidas en cuenta en esta materia, que ya han sido apuntados por el TJCE y por este Tribunal Económico Administrativo Central en otras ocasiones, a saber:

- a) la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos o importados;
- b) el período transcurrido entre la adquisición de dichos bienes y servicios y el inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad;
- c) el cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables propias de los empresarios o profesionales.
- d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.
- e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

Es doctrina de este Tribunal Central, entre otras, en la resolución de 7 de noviembre de 2013 (RG 5366/2011), que la carga de la prueba sobre que en el momento en que se soportaron las cuotas del impuesto existía la intención de destinar los bienes o servicios adquiridos al ejercicio de la actividad económica, corresponde a quien pretende ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas y que dicha prueba debe poder aportarse en el momento en que se pretenda ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas, correspondiendo a la Administración Tributaria efectuar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas que se aporten. Es decir, la calificación de deducibles dependerá de las circunstancias concurrentes en el momento en que se soportaron y, más concretamente, de si en dicho momento, el reclamante se encontraba en situación de probar la intención de afectar los citados bienes o servicios a una futura actividad empresarial o profesional. El artículo 93 de la Ley 37/1992 recoge que si el adquirente de los bienes no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones no podrán ser objeto de deducción ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

Nos encontramos con una cuestión de índole probatoria, en donde preside la norma contenida en el artículo 105.1 de la LGT que señala:

*“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.*

De otro lado, el artículo 106 de la LGT dispone que *“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (...)”* El artículo 1214 del Código Civil establece que *“incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de la extinción al que la opone”.*

En el mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en Sentencia de 9 de Junio de 2.005 entre otras: *“(.) En relación con la carga de la prueba tiene esta Sala señalado (por todas, Sentencia de 4 de Octubre de 2.001) que a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de Enero de 2000 compete en todo caso a cada parte probar sus pretensiones. (...) la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria (artículo 105.1 de la actual LGT, la Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se derive.”*

Asimismo, el Tribunal Supremo en sentencia con fecha de 30 de septiembre de 1.988, señala la necesidad no sólo de "hacer valer" sino también de "probar" la procedencia del beneficio que se pretende, para lo cual la actora bien podía haber acudido a cualquiera de los medios de prueba recogidos de forma indirecta en el artículo 115 de la Ley 230/1963 General Tributaria, que se remite en cuanto a ellos y a su valoración a las disposiciones del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin establecer limitaciones a los mismos.

Se trata de una cuestión de hecho que debe apreciarse considerando todas las circunstancias del caso, como la naturaleza del bien de que se trate, el período transcurrido entre su adquisición y su utilización para la actividad económica del obligado tributario, así como comprobarse si se han llevado a cabo gestiones dirigidas a obtener las autorizaciones precisas para el uso del bien, en este caso, de las fincas rústicas de reserva.

Analizando por tanto los criterios expuestos anteriormente y la documentación obrante en el expediente, en el presente supuesto tenemos:

- No existe controversia sobre el cumplimiento de todas las obligaciones fiscales. La propia Administración así lo reconoce en el acuerdo de liquidación de 3 de noviembre de 2009.
- Se ha aportado escritura de compraventa del terreno, contrato con la constructora, escritura de crédito al promotor, licencia de primera ocupación, libros de facturas recibidas, acta de recepción de obra de 30 de noviembre de 2006 etc.

- También se ha aportado contratos con inmobiliaria Servihabitat de 3 de enero de 2007 y contrato con otra compañía, Smarthomes de 6 de marzo de 2007 para la venta los inmuebles.
- Los recibos de luz presentan consumos elevados que el obligado tributario intenta justificar por los sistemas de riego por goteo para el jardín y la piscina.
- Para la construcción de las viviendas unifamiliares se ha contratado un seguro decenal, seguro que tal como señala la Agencia Tributaria es obligatorio para los promociones destinadas a la venta, pero no exclusivo de las mismas.

Este Tribunal Central de acuerdo con la documentación que obra en el expediente considera que el obligado tributario no ha acreditado que en el ejercicio 2008, que es cuando se soportan las cuotas controvertidas, tenga la intención de destinar los mismos al desarrollo de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria. La sola presencia de los contratos con agencias inmobiliarias para la venta de las viviendas unifamiliares como el cumplimiento de las obligaciones fiscales no es suficiente para acreditar la intención de destinar dichas viviendas a la venta, más cuando existen otros elementos que pueden indicar que el destino de la vivienda ha sido otro, como el uso de la vivienda por el obligado tributario o familiares o el alquiler de las mismas, tal y como resulta de las facturas de endesa con importantes consumo de luz. Además, el hecho de que finalmente se vendiera una de las viviendas unifamiliares no cambia el sentido de esta resolución ya que lo determinante es que se acredite la intención en el momento en que se soportaron las cuotas que se pretenden deducir.

En resumen, este Tribunal Económico Administrativo Central entiende que D. **JO...** no prueba la intención en el momento de soportar las cuotas en el ejercicio 2008, de destinarlas a una actividad económica, y todo ello por los razonamientos expuestos anteriormente, no teniendo por tanto derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, y siendo conforme a Derecho la liquidación practicada en cuanto niega la deducción de cuotas soportadas en el ejercicio 2008 por importe de 24.976,19 euros.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, visto el presente recurso de alzada ordinario,

#### **ACUERDA**

estimarlo en parte, en los términos señalados en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.