

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ038280

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 10 de marzo de 2010**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 7870/2004***SUMARIO:**

IVA. Deducciones. Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. La conclusión en el caso de autos no puede ser otra que la de que la liquidación girada por la Administración infringe la normativa comunitaria, pues el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del IVA soportado como consecuencia de la adquisición de unos terrenos para dedicarse a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria de edificaciones, actividad que no ha sido negada por la Administración, y antes al contrario, de la propia resolución del TEAR se desprende que la misma se empezó a ejercitar a partir del 31 de diciembre de 1996, estando dado de alta en el censo del IVA desde el 2 de diciembre de 1993. [Vid., STSJ del Principado de Asturias, de día 8 de julio de 2004, recurso n.º 665/1999 (NFJ018609)], que se recurre en esta sentencia y, STS, de 16 de abril de 2009, recurso n.º 4443/2003 (NFJ034105)].

PRECEPTOS:

Ley 30/1985 (Ley IVA), art. 46.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 111.

PONENTE:*Don Oscar González González.***SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diez de marzo de dos mil diez.

En el recurso de casación n.º 7870/2004, interpuesto por la Entidad PROMOTORA ASTURAMERICANA, S.A., representada por el Procurador Don A... G... de la C..., y asistida de letrado, contra la sentencia n.º 780/2004 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en fecha 8 de julio de 2004, recaída en el recurso n.º 665/1999, sobre IVA, compensación por deuda tributaria; habiendo comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En el proceso contencioso-administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Sección Segunda) dictó sentencia desestimando el recurso promovido por la Entidad PROMOTORA ASTURAMERICANA, S.A., contra la Resolución del TEAR de Asturias, de fecha 19 de marzo de 1999, que estimó parcialmente la reclamación de la misma naturaleza impugnando liquidación provisional girada por la Administración de Cangas de Onís de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de la que resulta una deuda de 51.108 pesetas en vez de las 64.817.306 pesetas señaladas a deducir de la declaración-liquidación presentada por la actora, relativa al IVA del 4.º trimestre del ejercicio 1996.

Segundo.

Notificada esta sentencia a las partes, por la Entidad recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 21 de julio de 2004, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

Tercero.

Emplazadas las partes, la recurrente (PROMOTORA ASTURAMERICANA, S.A., hoy Promotora Asturamericana, S.L.) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 28 de septiembre de 2004, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso, los siguientes motivos de casación:

Único) Al amparo de lo preceptuado en el n.º 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de la Sexta Directiva Comunitaria del IVA (77/388) y en la jurisprudencia que se cita. La normativa europea y su aplicación en la sentencia que se cita han incidido de forma determinante en el ordenamiento jurídico español puesto que a través de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y tal y como se recoge en su exposición de motivos II por imperativo legal, el legislativo español se ha visto obligado a variar el art. 111 de la Ley 37/1992.

Terminando por suplicar dicte sentencia estimando el motivo de impugnación, case y anule la sentencia de instancia, y en su lugar dicte otra por la que estimando la disconformidad a derecho de los actos recurridos, los anule y deje sin efecto, estimando en su virtud la demanda presentada, con expresa imposición de costas causadas en la instancia a la Administración demandada.

Cuarto.

Por providencia de la Sala, de fecha 15 de junio de 2006, se acordó admitir a trámite el presente recurso de casación, ordenándose por otra de fecha 11 de septiembre de 2006, entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO), a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 16 de octubre de 2006, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se dicte sentencia desestimando el recurso.

Quinto.

Por providencia de fecha 2 de octubre de 2009, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 3 de marzo de 2010, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar González González, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La entidad mercantil PROMOTORA ASTURAMERICANA, S.A. recurrió la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias en la parte que no estimó la reclamación formulada contra liquidación provisional girada por la Administración de Cangas de Onís de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de la que resultó una deuda de 51.108 pesetas en vez de las 64.817.306 señaladas a deducir en la declaración-liquidación presentada por la entidad, relativa al IVA del 4.º trimestre del ejercicio 1996.

Contra esta resolución del TEAR se presentó recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, porque, aunque la Sociedad figura de alta en el censo del IVA desde el 2 de diciembre de 1993 en la actividad de Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, no comenzó su actividad hasta el 31 de diciembre de 1996, razón por la cual no admitía el importe solicitado a devolver de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de terrenos.

El Tribunal de instancia basó su fallo desestimatorio en los siguientes fundamentos:

«El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado en numerosas ocasiones afirmando que si bien el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad de la carga fiscal de todas las actividades económicas, sean cuales sean los objetivos o los resultados de estas actividades, resulta necesaria que dichas actividades estén sujetas al IVA; el sistema ideado de deducción y, en su caso, devolución es el que garantiza dicha neutralidad, a diferencia de lo que sucede con un impuesto sobre ventas en cascada, el IVA repercutido deduce el IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios, ingresando la diferencia si es positiva o solicitando la devolución si es negativa. El derecho, pues, a la deducción se aúna una serie de requisitos materiales y formales.

Sobre la cuestión planteada, consideramos y en tal sentido se cuestiona la procedencia de la deducción siguiendo la línea marcada tanto por la jurisprudencia comunitaria como por el Tribunal Supremo, conforme al art. 46 de la Ley del IVA de 1985 "los empresarios o profesionales podrán deducir las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo efectivo de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de su actividad, con arreglo a lo dispuesto en este artículo", esto es, se consagraba, desde entonces sobre la base

las Directrices Comunitarias el derecho de los empresarios en fase de instalación previa al comienzo de la actividad, a deducir el IVA soportado, puesto que no permitir la deducción de sus cuotas el IVA deja de ser tal para convertirse en un impuesto sobre ingresos brutos, plurifásico y en cascada con efectos sobre los precios al aumentar los costes de producción, más, dado que dichos empresarios en la referida fase, en tanto que aún no sean sujetos pasivo del IVA, pero dado que en el futuro se van a integrar en proceso productivo, son sujetos pasivos en potencia careciendo en principio de eficacia al derecho de la deducción, se dispone por el apartado 8.º del citado art. que "los empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas que sean deducibles en virtud de lo establecido en el presente artículo con arreglo a lo dispuesto en el art. 48 de esta Ley, condicionándose el derecho a la deducción a la presentación de la declaración previa y el inicio de la actividad en un determinado plazo ampliable o prorrogable. Lo que se reproduce en el art. 111. Se regula pues el ejercicio del derecho antes del inicio de la actividad, esto es los requisitos formales impuestos, la previa declaración condiciona su ejercicio previo, pero no la propia existencia del derecho, lo que de no haberse sometido a dichos requisitos, como no se ha extinguido y mientras no se haya extinguido, podrá ejercitarse al inicio de la actividad. Lo que sucede en este caso, es como ya señalaba la resolución objeto del presente recurso, es que tratándose de la adquisición de un terreno, solo podrán ser deducidas una vez que se inicie la actividad por así disponerlo el número 2 del art. 111 sin que pueda entenderse que el inicio lo constituye la adquisición de los terrenos.

Por todo lo cual si procede la deducción cuando se inicie la actividad y tratándose de la adquisición de un terreno, en el que se la deducción de las cuotas soportadas por este, solo puede ejercitarse el inicio de la actividad, es por lo que procede la desestimación del recurso interpuesto y confirmación de la resolución recurrida al declarar la facultad de deducción dentro siempre que conforma al régimen general no haya caducado el ejercicio del derecho y ello con independencia de la causa por lo que no hubiera podido proceder el inicio de su actividad".»

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes.

Segundo.

Esta Sala en su sentencia de 16 de abril de 2009 recoge el marco legal en el que debe encuadrarse la cuestión suscitada. En ella se expresó:

«La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, reguló la materia de deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad en su artículo 46 -con modificaciones introducidas por las Leyes 48/1985, de 27 de diciembre y 29/1991, de 14 de diciembre -, desarrollado por los artículos 77 a 79 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, estableciéndose como única limitación la de no estimar deducibles las cuotas soportadas antes de la presentación de una declaración previa al inicio de la actividad empresarial o profesional.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en su artículo 111.Uno, no solo siguió manteniendo el requisito de la existencia de una solicitud, sino que introdujo uno nuevo, consistente en "que desde la presentación de la correspondiente declaración de solicitud hasta el inicio de las actividades indicadas no haya transcurrido un período de tiempo superior a un año", si bien que el mismo párrafo también estableció: "No obstante, la Administración podrá prorrogar el mencionado plazo cuando la naturaleza de las actividades a desarrollar en el futuro o las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de la actividad lo justifiquen".

Una reforma importante se produjo por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que dio nueva redacción al artículo 111 de la Ley del IVA.

En efecto, en primer lugar, se dispuso en el apartado Uno: "Los empresarios o profesionales podrán deducir las cuotas que hayan soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales a partir del momento en que se inicien efectivamente las referidas actividades o, en su caso, las del sector diferenciado, siempre y cuando el derecho a deducir las referidas cuotas no hubiera caducado por el transcurso del plazo establecido en el artículo 100 de esta Ley, (esta posibilidad no existía con anterioridad). Pero además, el apartado Quinto recogió la posibilidad existente anteriormente, al señalar: "Por excepción a lo dispuesto en el apartado uno de este artículo, los empresarios o profesionales que pretendan deducir las cuotas que hayan soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades con arreglo a lo previsto en el artículo 93, apartado tres de esta Ley, deberán cumplir los siguientes requisitos:

1.º Haber presentado antes de soportar las cuotas una declaración previa al inicio de las actividades empresariales o profesionales o de las del sector diferenciado, en la forma que se determine reglamentariamente, en la que el sujeto pasivo propondrá el porcentaje provisional de deducción aplicable a dichas cuotas. La Administración, no obstante, podrá fijar uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales o sectores diferenciados.

2.º Iniciar las actividades empresariales o profesionales dentro del plazo de un año a contar desde la presentación de la declaración indicada en el número 1.º anterior. No obstante, la Administración podrá, en la forma que se determine reglamentariamente, prorrogar el mencionado plazo de un año cuando la naturaleza de las actividades a desarrollar en el futuro o las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de la actividad lo justifiquen...".

Por su parte, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 13/1996 estableció: "El procedimiento de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales, que se hubiese iniciado antes de la entrada en vigor de la presente Ley, se adecuará a lo establecido en la misma.

Lo previsto en esta disposición transitoria se aplicará exclusivamente a las cuotas soportadas durante los cinco años anteriores a la entrada en vigor de la presente Ley".

... la Sentencia del TJCE de 21 marzo 2000 (Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa, S.L. y otros contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria), resolvió una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, relativa a la interpretación del art. 17 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros sobre el volumen de negocios, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En dicha Sentencia se afirma que el artículo 22, apartado 1, de la Sexta Directiva, en materia de IVA, únicamente establece la obligación de los sujetos pasivos de declarar la iniciación, la modificación y el cese de sus actividades, pero no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo, añadiendo que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de dicha Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, por lo que, en suma, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común de este Impuesto establecido por la legislación comunitaria en la materia.

De esta forma, en los apartados 53 y 54 de esta Sentencia de 21 marzo 2000 se vino a señalar, respectivamente, que "resulta obligado reconocer que la normativa nacional que se discute en el litigio principal no sólo condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo antes del inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas a la presentación de una solicitud expresa y al respeto de un plazo de un año entre dicha solicitud y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, sino que sanciona igualmente el incumplimiento de dichos requisitos con un retraso sistemático del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas. Dicha normativa puede incluso dar lugar a la pérdida de este derecho, si tales operaciones no se inician o si el derecho a deducir no se ejercita en un plazo de cinco años a partir del nacimiento del derecho", y que, por consiguiente, "tal normativa va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude".

La conclusión de todo ello es la siguiente parte dispositiva de la sentencia:

"EL TRIBUNAL DE JUSTICIA, pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña mediante resoluciones de 19 de diciembre de 1997 (C-110/98 a C-115/98, C-117/98, C-120/98 y C-125/98 a C-146/98), de 30 de enero de 1998 (C-121/98 a C-124/98 y C-147/98) y de 25 de febrero de 1998 (C-116/98, C-118/98 y C-119/98), declara: El artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas".

Como consecuencia de dicha Sentencia, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, modificó la redacción de los artículos 111, 112 y 113 de la Ley y en concreto, el apartado 1 del primero de los indicados reza desde entonces así: "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 inician 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad."»

De acuerdo con la normativa expresada en la indicada sentencia de 16 de abril de 2009, la conclusión no puede ser otra que la de que la liquidación girada por la Administración infringe la normativa comunitaria, pues el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del IVA soportado como consecuencia de la adquisición de los referidos bienes para dedicarse a la actividad empresarial de Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, actividad que no ha sido negada por la Administración, y antes al contrario, de la propia resolución del TEAR se desprende que la misma se empezó a ejercitar a partir del 31 de diciembre de 1996, estando dado de alta en el censo del IVA desde el 2 de diciembre de 1993.

Tercero.

Procede en consecuencia estimar el recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo, anulando por contrario a Derecho el acto recurrido. Sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, ESTIMAMOS el presente recurso de casación n.º 7870/2004, interpuesto por la Entidad PROMOTORA ASTURAMERICANA, S.A., contra la sentencia n.º 780/2004 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en fecha 8 de julio de 2004, y debemos ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo n.º 665/1999, declarando la nulidad por su disconformidad a Derecho del acto recurrido y declarar el derecho a la devolución del IVA soportado; sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Manuel Martín Timón, Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Oscar González González.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado-Ponente Excmo. Sr. D. Oscar González González, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.