

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053830

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 7 de marzo de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 61/2012

**SUMARIO:****IVA. Deducciones. Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad.**

*Recurso de casación para la unificación de doctrina.* La doctrina que deriva de la sentencia Gabalfrisa [Vid., STJCE, de 21 de marzo de 2000, asuntos acumulados núms. C-110/98 a C-147/98 (NFJ008483)] impide considerar que sea esencial el lapso temporal transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial a efectos de no permitir la deducción, lo que lleva a la necesidad de estimar el recurso de casación ya que la sentencia impugnada no se atiene a los parámetros establecidos por la jurisprudencia comunitaria, en cuanto la falta o carencia de la intención inicial de afectación empresarial no fue negada por la Inspección, al admitir la existencia de elementos objetivos que acreditan tal intención como la constitución de la sociedad, el alta en Impuesto de Actividades Económicas y compra del inmueble, cuestionándose sólo que la actividad empresarial prevista fue iniciada transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, lo que era insuficiente, ya que ni el art. 111.Uno Ley 37/1992 (Ley IVA) tras la redacción de la Ley 14/2000, ni el art. 27 de su Reglamento, según la redacción dada por el RD 1083/2001, señalan un plazo preclusivo para el comienzo de la actividad, siendo el criterio preferente a la hora de proceder a la deducción del IVA soportado antes del efectivo inicio de las operaciones gravadas la intención de destinar los bienes o servicios adquiridos o recibidos a una determinada actividad empresarial, por lo que nacido el derecho sigue existiendo aunque la actividad económica considerada no diera lugar a operaciones sujetas a gravamen o aunque el sujeto pasivo no hubiera podido utilizar los bienes en operaciones sujetas al Impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 10 de marzo de 2010, recurso n.º 7870/2004 (NFJ038280) que se utiliza de contraste y, en sentido contrario, STSJ de la Rioja, de 12 de julio de 2011, recurso n.º 154/2010 (NFJ044482), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

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

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

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 4.

**PONENTE:***Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a siete de Marzo de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para unificación de doctrina 61/2012, interpuesto por Dohima Inversiones y Negocios, S.L., representada por el Procurador D. Miguel Angel Baena Jiménez, contra la sentencia de 12 de Julio de 2011, dictada por la Sala de lo

Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja en el recurso 154/2010 , sobre liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, pero no formuló oposición al recurso en la instancia.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por Dohima Inversiones y Negocios, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Rioja de 29 de marzo de 2010, que desestima, a su vez, la reclamación económico administrativa formulada frente al acuerdo de 20 de abril de 2009 del Inspector Regional de la Delegación Especial en la Rioja de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que confirmó en reposición la liquidación del mismo órgano de 22 de Enero de 2009, comprensiva de una deuda tributaria de 57.016,76 € (cuota de 47.145,57 € e intereses de demora de 9.871 €), resultante de acta de disconformidad relativa al IVA 2004, en la que se niega a la recurrente la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en 2004 en la adquisición del pabellón industrial sito en el Polígono Lentiscares de Navarrete, por importe de 47.145,57 €, y que fueron originariamente objeto de devolución, al no haber sido acreditada suficientemente con elementos objetivos la intención de iniciar la actividad empresarial.

El Tribunal Económico Administrativo Regional declaró que "en el caso que nos ocupa ha transcurrido un plazo de más de cuatro años desde la constitución de la sociedad (el 19/11/03), el alta en el Impuesto Actividades Económicas en el epígrafe 861.2 de "alquiler de locales industriales" (el 20/11/03) y la adquisición del pabellón (el 3/09/04) hasta la conclusión de las actuaciones inspectoras, plazo en el que realmente no se ha procedido al inicio efectivo, real, verdadero de la actividad empresarial, habiéndose procedido a la deducción de las cuotas soportadas en dicho periodo, pero reiteramos sin haber repercutido IVA alguno, o en otras palabras sin haber realizado ninguna entrega de bienes o prestación de servicios. Esta falta de actividad en tal dilatado periodo (superior al de prescripción de las acciones relacionadas con la operación, como denota que se hayan consolidado deducciones por entregas a cuenta realizadas en 2003) hace que no pueda excluirse la posibilidad de que se haya producido una situación de abuso o fraude, en el sentido de que se ha aparentado tener intención de realizar una actividad económica concreta sin finalmente desarrollar ninguna, supuesto en que la Administración debe exigir la devolución de las cantidades indebidamente deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron con base en declaraciones que el transcurso del tiempo hace que resulten de dudosa exactitud. "

Esta resolución fue confirmada por la Sala en base a la siguiente fundamentación:

"La Sala no comparte la tesis del demandante y si la del TEAR de que no se ha acreditado el animus o voluntad de la demandante de destinar la nave adquirida a venta o a alquiler, y es al propio demandante a quien le corresponde acreditar tal extremo dada la deducción que realiza del IVA. Y no es suficiente el anuncio de dicha nave en las inmobiliarias para acreditar dicho animus, es necesario en relación con el anuncio de dicha nave en las inmobiliarias un plus (ausencia de ofertas, y las características de las mismas). Y ante la situación de destinatarios a la actividad económica de la empresa, dada la deducción del IVA, no es razonable tal y como afirma el TEAR que los precios tanto de venta o alquiler eran estables y crecientes a lo largo del tiempo.

Por otra parte las conclusiones de la pericial económica de parte ( no se alquiló o vendió por la situación económica y el exceso de oferta) no puede aceptarse porque tal afirmación no tiene soporte fáctico, sin que pueda aceptarse la afirmación de la prueba de carácter económico de que los socios tenían capacidad para soportar tal situación sin necesidad de alquilar o vender la finca, ya que si se estaban deduciendo el IVA, tenían que realizar las operaciones económicas del objeto de la empresa (arrendar o vender) y por otra parte del hecho de arrendar la nave en el año 2009, no se puede concluir que no pudieran haberla arrendado en los años anteriores. Por todo lo anteriormente expuesto procede la desestimación del recurso contencioso- administrativo interpuesto".

### **Segundo.**

Contra la referida sentencia, la representación de Dohima S.L interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, invocando como sentencia de contraste la dictada por el Tribunal Supremo en 10 de marzo de 2010 en el recurso 7870/2004 , y suplicando que se considere infringida la doctrina legal, casando la recurrida y dictando nueva sentencia con pronunciamientos ajustados a Derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida.

### **Tercero.**

Conferido traslado al Abogado del Estado, dejó transcurrir el plazo concedido para formalizar su oposición.

#### **Cuarto.**

Remitidas las actuaciones a esta Sala, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 5 de marzo de 2014, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Mantiene la recurrente que la sentencia impugnada se encuentra en contradicción con la dictada por esta Sala de fecha 10 de marzo de 2010 , que estima el recurso de casación y el recurso contencioso administrativo interpuesto por una entidad de promoción inmobiliaria contra un acuerdo de liquidación provisional, acuerdo que no admitió el importe solicitado a devolver de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de terrenos, porque, aunque la sociedad figuraba 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 2006.

La Sala, en esa sentencia de contraste, después de recordar la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 21 de marzo de 2000 , que determinó una modificación legislativa de los artículos 111 , 112 y 113 por la ley 14/2000 de 29 de Diciembre , llegó a la conclusión de que la liquidación girada por la Administración infringía 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".

Según la recurrente, existe identidad de litigantes, hechos, Fundamentos de Derecho y pretensiones entre la sentencia del Tribunal Supremo y la impugnada, pues en su caso adquirió una nave industrial para su actividad el 3 de septiembre de 2004 , tras constituirse el 19 de noviembre de 2003 y darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas epígrafe 861º.2, alquiler de locales industriales el 20 de noviembre de 2003 y en el censo de IVA, siendo finalmente alquilada el 31 de julio de 2009, después de ser puesta a la venta o en alquiler en diferentes Agencias de la Propiedad Inmobiliaria, a lo largo de varios años, considerando que no es relevante el concreto lapso de tiempo transcurrido, desde la adquisición hasta el inicio de la actividad, tres años en el supuesto de la sentencia de contraste y cuatro años y ocho meses en el de la recurrida, aunque la Inspección inició las actuaciones de comprobación antes del transcurso del plazo de cuatro años desde la adquisición de la nave industrial y la constitución de la sociedad, porque en la regulación anterior (ley 13/1996, de 30 de Diciembre) se señalaba un plazo de hasta cinco años para ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado, requisito que fue anulado.

#### **Segundo.**

Aunque el lapso de tiempo entre la adquisición y el inicio de la actividad es distinto en los supuestos comparados, inferior a los cuatro años en el caso de la sentencia de contraste y superior en el de la sentencia recurrida, lo decisivo a la hora de resolver el presente recurso de unificación de doctrina es determinar si el criterio que defiende la sentencia impugnada, que niega que existiese intención de ejercicio efectivo de la actividad porque el inicio tuvo lugar después de transcurrido el plazo de cuatro años, contradice la doctrina de la sentencia de contraste, que se apoya en la sentencia , Gabalfrisa, de 21 de Marzo de 2000, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas , que consideró que el art. 111 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no se ajustaba a la normativa y jurisprudencia comunitaria, en cuanto exigía para el ejercicio efectivo del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas, además del requisito formal de presentación de una declaración previa de inicio de la actividad, el comienzo efectivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios antes de un año, salvo que la Administración prorrogase dicho plazo, sancionando el incumplimiento de dichos requisitos con un retraso del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

#### **Tercero.**

La sentencia Gabalfrisa, de 21 de marzo de 2000, vino a consolidar la regla según la cual para reconocer la condición de sujeto pasivo del IVA a un empresario o profesional no era necesario esperar al inicio efectivo de su actividad, al establecer que bastaba, a estos efectos, con la mera intención, confirmada por elementos objetivos, de querer comenzar con carácter independiente una actividad económica, con independencia del lapso temporal transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial.

En efecto, dicha sentencia sienta, por un lado, las bases para llenar de contenido el carácter inmediato de la deducción del IVA soportado, proclamando que la inmediatez tiene como referente temporal el momento de la adquisición de los bienes que se han de destinar a la actividad empresarial, aún cuando ésta no haya comenzado efectivamente y, por otro, dispone, en la medida en que el derecho a la deducción surge cuando se adquieren bienes o servicios que se van a destinar a una actividad sujeta, que la deducción se practica atendiendo al destino previsible, expresado por una intención que se pone de manifiesto a través de hechos objetivos, al señalar en el apartado 47 de la sentencia, que quien tiene intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del art. 4 de la Sexta Directiva, y realiza con este objeto los primeros gastos de inversión, debe ser considerado sujeto pasivo, y al actuar como tal, tendrá derecho a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados por las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva.

#### **Cuarto.**

Esta doctrina nos impide considerar que sea esencial el lapso temporal transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial, a efectos de no permitir la deducción, lo que nos lleva a la necesidad de estimar el recurso de casación, ya que la sentencia impugnada no se atiene a los parámetros establecidos por la jurisprudencia comunitaria, en cuanto la falta o carencia de la intención inicial de afectación empresarial no fue negada por la Inspección, al admitir la existencia de elementos objetivos que acreditan tal intención, como la constitución de la sociedad, el alta en Impuesto de Actividades Económicas y compra del inmueble, cuestionándose sólo que la actividad empresarial prevista fue iniciada transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, lo que era insuficiente, ya que ni el art. 111. uno de la Ley del IVA tras la redacción de la ley 14/2000, ni el art. 27 del Reglamento del IVA, según la redacción dada por el Real Decreto 1083/2001, señalan un plazo preclusivo para el comienzo de la actividad, siendo el criterio preferente a la hora de proceder a la deducción del IVA soportado antes del efectivo inicio de las operaciones gravadas la intención de destinar los bienes o servicios adquiridos o recibidos a una determinada actividad empresarial, por lo que nacido el derecho sigue existiendo aunque la actividad económica considerada no diera lugar a operaciones sujetas a gravamen o aunque el sujeto pasivo no hubiera podido utilizar los bienes en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad.

#### **Quinto.**

Estimado el recurso y, por las mismas razones, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución impugnada, así como del acto que confirma, sin que se aprecien circunstancias especiales para una expresa imposición de costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y por la voluntad que nos confiere el pueblo español.

### **FALLAMOS**

#### **Primero.**

Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por Dohima Inversiones y Negocios, S.L, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja, de 12 de Julio de 2011, que se casa y anula.

#### **Segundo.**

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la referida entidad, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Rioja de 29 de marzo de 2010, que se anula, así como la liquidación que confirma, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia publica en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. 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.