

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057535

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 99/2013

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Percepciones retenidas en caso de resolución. Conceptos no incluidos. Indemnizaciones. La cuestión planteada se refiere al ejercicio del derecho de deducción de las cuotas soportadas en una operación que se resolvió por el incumplimiento del comprador y que se han rectificado en el acuerdo de liquidación en relación con el Impuesto repercutido por la parte del precio que retuvieron las vendedoras en concepto de cláusula penal prevista para el eventual incumplimiento del comprador y que había sido pagado con anterioridad a ese momento. En el caso que se analiza, llegado el día del tercer pago fraccionado, una vez cumplidas todas las condiciones suspensivas, el comprador incumplió su obligación de pagar y de concurrir a la formalización de la compraventa, atendiendo a su valoración de las circunstancias en las que se encontraba el mercado inmobiliario, lo que determinó la resolución del contrato de compraventa por incumplimiento del comprador. Al haber quedado resuelto el contrato y no haber adquirido el comprador la propiedad de los terrenos por estar su eficacia suspendida y faltar el otorgamiento de la escritura, carece de justificación pretender negar la realidad de una inicial voluntad de efectivamente realizar la actividad de promoción inmobiliaria sobre la base de la ausencia de las licencias administrativas para la construcción, o en la inexistencia de obras efectuadas, pese al tiempo transcurrido. Primero, porque la valoración de esa voluntad tiene que estar referida necesariamente al momento inicial, al de la adquisición, y segundo, porque si el interesado no llegó a solicitar las licencias y no inició las obras, es consecuencia necesaria del hecho de no haber llegado a adquirir la propiedad de los terrenos. No obstante, lo que es indudable es que la propiedad de los terrenos no se adquirió y, por tanto, nunca quedaron afectos a la actividad empresarial, sin embargo, el IVA soportado que aquí se considera es únicamente el relativo a los gastos preparatorios al inicio de la actividad y a la parte del precio de compra pagado en concepto de anticipos a cuenta que han constituido el importe de la compensación a cargo del comprador y que por tanto no han sido devueltos a éste. Como conclusión de lo anterior se puede decir que en relación con los gastos incurridos por el interesado, tanto los distintos del pago a cuenta del precio, como de estos mismos, no ha quedado justificada la existencia de una voluntad inicial contraria a la de afectar unos y otros a la promoción inmobiliaria, antes al contrario se entiende que aquella intención fue real al tiempo de la adquisición, por lo que la deducción que permite el art. 111 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) es aplicable, sin que el abandono del proyecto inicial por causa de la situación del mercado inmobiliario, que hacía pensar que aquel no sería económicamente viable, no perjudica a las deducciones practicadas. Las retenciones sobre el precio a favor de los vendedores en los casos de resolución de operaciones sujetas, no se identifican con el concepto de indemnizaciones no sujetas, sino que forman parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible por lo que estaban sujetas al Impuesto, y la repercusión de éste fue correcta sin que hubiera razón para su rectificación por modificación de la base imponible como consecuencia de la resolución contractual y, en definitiva, la deducción inicial no fue improcedente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78, 80, 88, 89, 93, 111 y 114.

En Madrid, en fecha 19-02-2015, en la reclamación que en única instancia ha sido presentada ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D. M...** que actúa en la representación que acredita en nombre de la sociedad **CI, SL** con NIF ... y con domicilio que señala a efectos de notificaciones en ..., contra un acuerdo de liquidación provisional girado por la Oficina de gestión tributaria de la Administración de Sants- Les Corts de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Barcelona, el 15 de febrero del 2012, por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los cuatro trimestres del 2010 y que dio lugar a una cuota tributaria acumulada en los cuatro trimestres de 244.832,35 € y a unos intereses de demora de 12.740,48 € de forma que la deuda se cifró en 257.572,83 €, como consecuencia de los ajustes practicados en el importe del IVA deducido en cada trimestre.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Frente a la sociedad y mediante requerimiento de fecha 13 de julio del 2011 se dio inicio a un procedimiento de comprobación limitada y se le solicitaba la aportación de los registros de facturas emitidas y recibidas en el periodo comprobado y el de bienes de inversión, así como la acreditación de los elementos objetivos que pudieran confirmar la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos a la realización de actividades empresariales, y la totalidad de las facturas recibidas.

Existe en el curso del procedimiento otro requerimiento de información de 6 de octubre del 2010 en el que se pide la justificación de la inscripción en el Registro de la Propiedad de las parcelas objeto del contrato de compraventa de inmuebles de 3 de abril del 2007; y los documentos que justificaran el inicio de la construcción prevista: licencias de obras, proyectos de arquitectos, etc.

En el curso de las actuaciones se formalizaron tres Diligencias. La primera de 1 de agosto donde se acusa recibo del registro de facturas recibidas y de la copia de todas las facturas recibidas que constan en el libro registro. La segunda de 15 de septiembre donde se acusa recibo de la aportación de tres contratos de compra de terrenos por **I, SA** y fotocopia de un contrato de cesión de derechos y obligaciones entre **I, SA** y **CI, SL** Y la tercera de 20 de octubre en la que consta que se recibe el Laudo Arbitral dictado en relación con el incumplimiento de aquel contrato.

Concluidas esas actuaciones se le puso de manifiesto el expediente para la formulación de alegaciones y se formuló propuesta de liquidación por importe de 244.832,35 €. Presentadas alegaciones por el interesado, que no fueron estimadas, se dictó el 15 de febrero del 2012 el acuerdo definitivo que confirmó la propuesta.

Segundo.

El interesado en sus autoliquidaciones no había declarado la existencia de bases imponibles por razón de operaciones sujetas y había declarado un IVA deducible por los siguientes importes: 1º T 6.026,53 €, 2º T 3.413,12 €, 3º T 1.172,69, 4º T 783 €. En la declaración del 4º T figura un total de cuotas a compensar de periodos anteriores de 10.612,34 € y un resultado de la autoliquidación a devolver, incorporando el IVA del 4º T, de 11.365,34€.

Tercero.

El 3 de abril del 2007 se suscribieron entre la sociedad **I, SA** y las sociedades **TF I, SL, AM, SA y IG, SA**, tres contratos de compraventa por los que la primera adquiriría, pero sujeto a determinadas condiciones suspensivas, la propiedad de unos terrenos integrados en el Plan Parcial Sector CB 2 Carretera de ..., que en la actualidad y tras la aprobación de dicho Plan y del Proyecto de Reparcelación forman la finca resultante R-1. La finalidad de esta adquisición era la futura promoción de viviendas y plazas de aparcamiento y así, en los tres contratos, el tercer plazo del pago del precio se hacía coincidir con el otorgamiento por el Ayuntamiento de la licencia de obras para construir un número determinado de viviendas y aparcamientos en cada uno de los terrenos, o en su caso, se reconociera una mínima edificabilidad en cada uno.

Los tres contratos recogían el precio correspondiente a la participación indivisa de cada vendedor y su forma común de pago que consistió en una cantidad a pagar a la firma del contrato; otra cantidad, más el IVA correspondiente a esa y a la pagada a la firma del contrato, a pagar antes de 3 de mayo siguiente que debería depositarse en la **Caja de ...** a nombre de los vendedores y que sería indisponible hasta el cumplimiento de las condiciones pactadas, aunque fueron estos autorizados para atender con cargo a esta cuenta el pago del IVA correspondiente a estos anticipos; otra cantidad, más el IVA correspondiente a la totalidad del precio, a los 30 días de la acreditación por los vendedores de la inscripción en el Registro de la Propiedad de la reparcelación de la finca, la aprobación definitiva del Proyecto de Reparcelación y simultáneo otorgamiento de la escritura de compraventa; otra cantidad en el plazo de 20 días desde el otorgamiento de la licencia de obras; y una última cantidad en el plazo de 20 días desde la finalización de las obras de urbanización.

INFEMA SA sustituyó en su posición de compradora a su filial **CI, SL** comunicándolo a las vendedoras.

La condición suspensiva de los contratos consistía en que en el plazo de 24 meses desde la fecha del contrato privado obtuvieran los vendedores y acreditaran al comprador la inscripción en el Registro de la Propiedad de ... de la reparcelación de la finca y que en el mismo plazo se acreditase la aprobación definitiva del Proyecto de Urbanización por acuerdo municipal de 30 de enero del 2009. El 31 de marzo del 2009 las vendedoras y mediante carta por correo certificado, comunicaron al comprador del cumplimiento de esas condiciones y adjuntaban nota informativa del Registro relativa a la finca número 60.064. Desde esa fecha el contrato de compraventa alcanzaba plena eficacia.

Reclamado por las vendedoras el otorgamiento de la escritura de compraventa y planteada controversia por la compradora, se sometió la cuestión a arbitraje al que puso término el Laudo de fecha 25 de noviembre del 2010.

En el citado Laudo se declara que se cumplieron todas las condiciones fijadas en los contratos de compraventa y que, en consecuencia, las vendedoras no incumplieron el contrato. Que el incumplimiento de la obligación de otorgar la escritura de compraventa constituye un incumplimiento por **CI, SL** del contrato de compraventa. Que no se acepta la pretensión de las demandantes de condenar a la compradora al otorgamiento de la escritura, porque en los contratos de compraventa estaba específicamente contemplado que la incomparecencia de la compradora significaría que: “la parte vendedora hará suya la totalidad de las sumas pagadas hasta esa fecha como parte del precio en concepto de cláusula penal”; y que, en consecuencia, las vendedoras harán suyas las cantidades pagadas al tiempo de la formalización del contrato y las depositadas en la **Caja de ...** a cuenta del precio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente por razón de la cuantía de esta reclamación al exceder el importe de la deuda liquidada los límites que contempla el artículo 229 de la Ley 58/2003.

Las cuestiones planteadas se refieren al ejercicio del derecho de deducción de las cuotas soportadas en una operación que se resolvió por el incumplimiento del comprador y que se han rectificado en el acuerdo de liquidación en relación con el impuesto repercutido por la parte del precio que retuvieron las vendedoras en concepto de cláusula penal prevista para el eventual incumplimiento del comprador y que había sido pagado con anterioridad a ese momento.

Segundo.

En la motivación del acuerdo se invocan especialmente los artículos 111 y 93 de la Ley 37/1992 reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), como fundamento legal de la regularización y se concluye que, efectivamente, las actividades preparatorias se equiparan a efectos de la deducción del IVA soportado a la realización de actividades empresariales siempre que concurren en ellas elementos objetivos que acrediten la voluntad de desarrollar dichas actividades.

“En el caso concreto - dice el acuerdo - la entidad no ha probado la intención de destinar las parcelas a la actividad económica. La sociedad se ha mantenido inactiva desde la fecha de la constitución, no tiene ninguna licencia administrativa, no solicitada o no concedida, no ha realizado publicidad de ningún tipo, no se han realizado ejecuciones de obra de ninguna naturaleza sobre las parcelas de terreno, ni proyecto de ejecución de construcción, a lo que se une que el plazo de tiempo transcurrido entre el pago anticipado realizado para la compra de las parcelas y la fecha de puesta de manifiesto del expediente es suficiente para que la entidad hubiera efectuado actividades conducentes a la utilización de dichas parcelas en la actividad inmobiliaria.”

Y en respuesta a las alegaciones formuladas por el interesado que rechaza el acuerdo, frente al argumento de que el parón inmobiliario debido a las circunstancias del mercado no significa que las cuotas soportadas no estuvieran afectadas a la actividad empresarial, opone la Oficina gestora que “no cabe excluir” el que no existiera una verdadera intención de “aparentar esa actividad”, lo que deduce del hecho de que en el año 2009 la mayor parte de las cuotas soportadas proceden de facturas emitidas de **I, SA** sociedad accionista del 50% de la interesada y sin empleados y que no se ha acreditado documentalmente la realidad de los servicios facturados. Frente a la alegación de que la sociedad tenía la condición de empresario y sujeto pasivo del impuesto desde la adquisición de los terrenos para su afectación a una actividad empresarial y que el derecho a la deducción no se pierde cuando por circunstancias ajenas al empresario no es posible la aplicación de los terrenos a la actividad, opone que si la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen elementos que pueden justificar la intención de afectar lo adquirido a la actividad empresarial, de la misma forma se pierde esa condición cuando concurren circunstancias que hacen suponer que no se va a desarrollar ninguna actividad. Y que la no adquisición de los terrenos no se debió a circunstancias ajenas a la voluntad del contribuyente, sino a su propia voluntad de no concurrir a la firma de la escritura de compraventa, por lo que no se ha acreditado la voluntad real de iniciar la actividad de promoción inmobiliaria.

Y, finalmente, en cuanto a la regularización correspondiente al cuarto trimestre de ese año, invoca los artículos 80 y 114 de la LIVA para fundamentar la que practica, y donde concluye que la ineficacia sobrevenida del contrato es causa de modificación de la base imponible y, consecuentemente, de la rectificación de las cuotas

repercutidas (artículo 89 LIVA), y que cuando esta rectificación implica una reducción del importe inicialmente deducido, origina una rectificación obligatoria de las cuotas inicialmente deducidas.

Tercero.

Entrando a valorar los argumentos del acuerdo de liquidación, la aplicación del artículo 111 de la LIVA que enuncia, con el alcance que recoge su actual redacción, es conforme con la consolidada doctrina del TJUE expresamente reconocida por nuestro Tribunal Supremo que, en sentencia de 7 de marzo del 2014 (Rec nº 61/2012) decía : “La sentencia Gabalfrija, 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”.

Sin embargo, no se comparte la valoración de las circunstancias concurrentes que hace el acuerdo impugnado para determinar si la intención de iniciar las actividades de promoción inmobiliaria, manifestada de forma expresa en el contrato privado de compraventa y de forma tácita por el tratamiento que el contribuyente dio a los gastos preparatorios en sus autoliquidaciones, fue formulada de buena fe o con el propósito de crear una “apariencia”.

Los hechos que el acuerdo considera relevantes para su decisión fueron, la inactividad de la sociedad desde la fecha de su constitución, el que no tuviera a su nombre ninguna licencia administrativa relacionada con la actividad de promoción inmobiliaria, ni haber realizado alguna ejecución de obras o de construcción. Y en respuesta a las alegaciones del interesado sobre la crisis inmobiliaria sobrevenida a partir del año 2007 que hacían improbable la rentabilidad del proyecto y aconsejaban su abandono, a juicio del interesado, opone el que su decisión de no cumplir con las obligaciones de cumplir el contrato de compraventa y de pagar el precio acordado para adquirir la propiedad e los terrenos, fue una decisión voluntaria y no una circunstancia ajena a su voluntad.

Y no se comparte este criterio porque, de un lado, la compraventa acordada tenía por objeto unos terrenos para la edificación de 53 viviendas y 63 plazas de aparcamiento que en aquel momento estaban pendientes de culminar el proceso urbanístico al que estaban afectados y que era necesario para adquirir la condición de solares, lo que en principio se compadece mal con la idea de que el contrato formalizado pudiera ocultar que la realidad fuera la intención de destinar los terrenos a un uso particular o, en general, no empresarial. La naturaleza de los bienes, en este caso los terrenos, es indudablemente un elemento relevante y acogido como tal por el propio reglamento del impuesto, para valorar sobre datos objetivos la intención del adquirente.

También se opone a la valoración que hace el acuerdo la forma en que se acordó en el contrato privado el pago aplazado de la compraventa de los terrenos. Ese contrato quedó en su eficacia totalmente sometido a la condición suspensiva del cumplimiento de determinados hitos del procedimiento administrativo de urbanización. Así, el pago del primer plazo posterior al de la firma del contrato se efectuó mediante la constitución de un depósito bancario indisponible hasta el cumplimiento íntegro de todas las condiciones suspensivas previstas en el mismo, todas ellas vinculadas al planeamiento urbanístico; el segundo plazo del pago quedaba condicionado a la acreditación por los vendedores de la inscripción en el Registro de la Propiedad de la reparcelación y del acuerdo municipal que aprobara el Proyecto de Urbanización y al otorgamiento de la escritura de compraventa de los terrenos transmitidos; el tercero (posterior al otorgamiento de la escritura), se condicionaba a la acreditación por parte del comprador de su solicitud ante el Ayuntamiento de ... de la necesaria licencia de obras para la promoción prevista, lo que tenía que producirse en un plazo no superior a 60 días desde la fecha de la escritura; el último, tendría lugar una vez terminadas las obras de urbanización. Este esquema negocial no se corresponde con la idea

de que el comprador sólo pretendiera crear una “apariencia” de voluntad de iniciar obras de construcción sobre aquellos terrenos

Llegado el día del tercer pago fraccionado, una vez cumplidas todas las condiciones suspensivas y que por ello se habría otorgado la escritura, el comprador incumplió su obligación de pagar y de concurrir a la formalización de la compraventa, atendiendo a su valoración de las circunstancias en las que se encontraba el mercado inmobiliario, lo que determinó la resolución del contrato de compraventa por incumplimiento del comprador, como lo confirmó el Laudo dictado y que obra en el expediente, obligando a éste a cumplir la cláusula penal, atribuyendo a los vendedores el importe de los pagos ya realizados en el momento de la firma del contrato y el correspondiente a las cantidades depositadas en la **Caja de ...** que debían liberarse a favor de los vendedores cuando cumplidas las condiciones se otorgara la escritura.

Al haber quedado resuelto el contrato y no haber adquirido el comprador la propiedad de los terrenos por estar su eficacia suspendida y faltar el otorgamiento de la escritura, carece de justificación pretender negar la realidad de una inicial voluntad de efectivamente realizar la actividad de promoción inmobiliaria sobre la base de la ausencia de las licencias administrativas para la construcción, o en la inexistencia de obras efectuadas, pese al tiempo transcurrido. Primero, porque la valoración de esa voluntad tiene que estar referida necesariamente al momento inicial, al de la adquisición, y segundo, porque si el interesado no llegó a solicitar las licencias y no inició las obras, es consecuencia necesaria del hecho de no haber llegado a adquirir la propiedad de los terrenos.

Cuarto.

No obstante, lo que es indudable es que la propiedad de los terrenos no se adquirió y, por tanto, nunca quedaron afectos a la actividad empresarial; pero el IVA soportado que aquí se considera es únicamente el relativo a los gastos preparatorios al inicio de la actividad y a la parte del precio de compra pagado en concepto de anticipos a cuenta que han constituido el importe de la compensación a cargo del comprador y que por tanto no han sido devueltos a éste.

Sobre este punto, sobre el hecho de que unos y otros gastos no hayan contribuido a la generación de operaciones gravadas, la doctrina del TJCE es la que se recoge en las dos sentencias que, a título de ejemplo, se recogen a continuación:

De la sentencia 29 febrero 1996 (Asunto C 11/94) extraemos los siguientes párrafos:

“20. Contrariamente a lo que sostienen los Gobiernos belga y alemán, esta deducción es válida aun cuando, posteriormente, se haya decidido, a la vista de los resultados de dicho estudio, no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas.

21. En efecto, como señala la Comisión, el principio de seguridad jurídica impide que los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos dependan de hechos, de circunstancias o de acontecimientos producidos con posterioridad a su reconocimiento por la administración tributaria. De ello se deduce que, a partir del momento en que esta última le ha concedido, basándose en la información facilitada por la empresa, la condición de sujeto pasivo, este estatuto, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos.

22. Otra interpretación de la Directiva sería además contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al Impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones impositivas. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas.”

Y de la sentencia de 29 de noviembre del 2012 (Asunto C-257/11) los siguientes:

“28. De ello se deduce que la adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 168 de la Directiva 2006/112 y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos establecidos en los artículos 184 y siguientes de esa misma Directiva (véanse las sentencias Lennartz, antes citada, apartado 15; Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 18; de 8 de junio de 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec. p. I-4279, apartado 37; Breitsohl, antes citada, apartado 35; Centralan Property, antes citada, apartado 54; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, Rec. p. I-0000, apartado 57, y de 19 de julio de 2012, X, C-334/10, Rec. p. I-0000, apartado 17).

29. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 185 de la Directiva 2006/112, una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen (véanse las sentencias INZO, antes citada, apartados 20 y 21; Ghent Coal Terminal, antes citada, apartados 19 a 23; Schloßstrasse, antes citada, apartado 42; de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 22, y Fini H, antes citada, apartado 22).”

Como conclusión de lo anterior se puede decir que en relación con los gastos incurridos por el interesado, tanto los distintos del pago a cuenta del precio, como de estos mismos, no ha quedado justificada la existencia de una voluntad inicial contraria a la de afectar unos y otros a la promoción inmobiliaria, antes al contrario se entiende que aquella intención fue real al tiempo de la adquisición, por lo que la deducción que permite el artículo 111 de la LIVA es aplicable, sin que el abandono del proyecto inicial por causa de la situación del mercado inmobiliario, que hacía pensar que aquel no sería económicamente viable, no perjudica a las deducciones practicadas.

Y a partir de estas consideraciones hay que distinguir entre los dos tipos de gastos que antes se han separado, según que fueran pagados a los vendedores o a otras personas distintas, porque tanto el fundamento de la regularización que hace el acuerdo, como la forma en que se lleva a cabo la regularización es distinta.

Respecto de los gastos cuyo pago se efectuó a personas distintas de los vendedores de los terrenos, cuya deducibilidad se rechaza en el ejercicio 2010 para los soportados en este ejercicio, el acuerdo funda la regularización en la inexistencia de una voluntad real de afectar los gastos a una actividad empresarial; pero también parece que lo funda en que no se ha acreditado documentalmente la realidad de los servicios facturados. En relación con esta cuestión, el acuerdo niega la realidad de los servicios facturados, posiblemente para acentuar la falsedad en la voluntad inicial de afectarlos a una actividad empresarial, pero también puede sugerir otra razón para negar su deducibilidad, su inexistencia.

A este respecto señala el acuerdo que la parte principal de tales gastos corresponde a facturas emitidas por **I, SA**, sociedad accionista de la interesada en un 50% del capital y que no contaba con ningún empleado contratado. Si con este argumento se pretendiera rechazar la deducibilidad del IVA facturado por estos gastos, habría que considerar insuficiente tal fundamentación, en la medida en que en las actuaciones de comprobación no se cuantifica el importe cuestionado, ni se justifica el porqué este rechazo alcanza a todos los gastos pese a que existen facturas de servicios legales y administrativos debidamente facturados y que externamente también lo parecen, y porque ni en los requerimientos de información ni en las Diligencias extendidas hay referencia alguna a cualquier actividad de comprobación sobre este punto.

En cuanto a la forma de la regularización por razón de las cantidades pagadas a cuenta del precio y que han constituido el importe de la compensación a cargo del comprador, el acuerdo de liquidación no rectifica las deducciones practicadas en los periodos en los que se ejerció el derecho, sino que se regularizan en el año 2010 como rectificación de las deducciones, según previene el artículo 114 de la LIVA.

En las sentencias del TJUE es común, después de afirmar el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado en los gastos de inversión para las necesidades de las operaciones que se pretende realizar, la inclusión del siguiente párrafo: “La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 168 de la Directiva 2006/112 y el alcance de las posibles regularizaciones que deben efectuarse con arreglo a los requisitos establecidos en los artículos 184 y siguientes de esa misma Directiva”.

Y, a efectos de esta regularización, no es atendible la alegación del interesado en el sentido de que los vendedores no rectificaron las facturas iniciales ni procedieron a la devolución del IVA que le repercutieron. La situación del proveedor y del sujeto que recibe la repercusión son distintas y separadas. El TUCE en sentencia de 13 de marzo del 2014 (Asunto C-107/13) recoge el siguiente párrafo: “En estas circunstancias y sin perjuicio del derecho del sujeto pasivo a obtener de su proveedor, por las vías previstas al efecto por el Derecho nacional, la restitución del pago anticipado a cuenta por la entrega de bienes que finalmente no se ha realizado, la circunstancia de que el IVA adeudado por ese proveedor no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por dicho sujeto pasivo como consecuencia del pago a cuenta correspondiente a dicha entrega”.

Y en su sentencia de 31 de enero del 2013 (Asunto C-643/11) dice: “ De ello se desprende que los artículos 167 y 168 letra a) de la Directiva 2006/112. así como el principio de neutralidad fiscal, no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no existir una operación sujeta al impuesto, aun cuando en la liquidación del impuesto corregida remitida al expedidor de la factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado”.

En este expediente, el acuerdo de liquidación se fundamenta en el artículo 114 LIVA que contempla las rectificaciones por el sujeto pasivo de las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente, o el importe de las cuotas soportadas hubiera sido objeto de rectificación de

acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89; y la impone con carácter obligatorio cuando la rectificación implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Y el artículo 89 LIVA se refiere a la rectificación de las repercusiones, prevista en los casos en los que su importe se hubiera determinado incorrectamente, o cuando concurren las circunstancias del artículo 80 LIVA sobre la modificación de la base imponible. Es este segundo supuesto el que contempla el acuerdo de liquidación, concretamente el recogido en su apartado Dos: "Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas ..."

Como en este caso la compraventa acordada se resolvió por el incumplimiento del comprador de su obligación de concurrir al otorgamiento de la escritura una vez cumplidas las condiciones suspensivas y atender en ese momento al pago del tercer fraccionamiento, como así lo declara el laudo arbitral, entiende el acuerdo impugnado que concurre el supuesto que contempla el artículo 89 LIVA y que la base imponible debía ser rectificadora en su totalidad, incluyendo los importes de los pagos a cuenta del precio que retuvieron los vendedores; y, para el sujeto pasivo, que debía rectificarse la deducción practicada por el IVA soportado inicialmente por estos pagos.

De alguna forma plantea el acuerdo una ineficacia total del contrato, sobre la totalidad del precio acordado y sin reparar que algún efecto sí produjo, como lo fue la retención por los vendedores de los pagos a cuenta satisfechos antes del incumplimiento y que soportaron el IVA correspondiente. Para el acuerdo de liquidación, esta situación se justificaría porque esa retención de parte del precio constituye una indemnización a cargo del comprador que no se incluye en la base imponible del impuesto, según el artículo 78 Tres LIVA. A lo que cabría objetar el que esta retención estaba acordada en el contrato con el carácter de cláusula penal que, efectivamente sustituye salvo pacto en contrario a la indemnización de daños, pero que no se identifica plenamente con aquella otra prestación.

Pero más importante es que el apartado Tres 1º del artículo 78 LIVA se refiere a la no inclusión en la base imponible de las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones cuando no constituyan contraprestación o compensación de operaciones sujetas y que, además, sean "distintas de las contempladas en el apartado anterior". Y el apartado anterior, el Dos, recoge en su número 5º como conceptos que se incluyen en el de contraprestación a: "Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto".

Es decir, que las retenciones sobre el precio a favor de los vendedores en los casos de resolución de operaciones sujetas, no se identifican con el concepto de indemnizaciones no sujetas, sino que forman parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible por lo que estaban sujetas al impuesto, de acuerdo con lo que antes se dice, y que la repercusión de éste fue correcta sin que hubiera razón para su rectificación por modificación de la base imponible como consecuencia de la resolución contractual y, en definitiva, que la deducción inicial no fue improcedente y carece de justificación la regularización practicada.

Por ello,

Este **Tribunal Económico Administrativo Central**, en Sala, en la reclamación que en única instancia ha sido interpuesta por la sociedad **C I SL**,

ACUERDA:

Estimarla y anular el acuerdo impugnado

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