

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057594

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2015

Vocalía 8.^a

R.G. 2694/2012

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de improcedencia de la devolución. En el caso que se analiza, la entidad solicitó devolución de ingresos indebidos respecto de la cuota deducida que había sido minorada en la regularización, basando su procedencia en la coherencia que debía mostrar la Agencia tributaria respecto de sus actos. Señala que, dado que la propia Administración considera que la interesada no tiene derecho a la total deducción de las cuotas del Impuesto, la renuncia a la exención no debió admitirse y, por tanto, la operación de compraventa estaba exenta. De tal modo, que la repercusión efectuada fue incorrecta. Sin embargo, no fue aceptada por el órgano gestor, que comunicó la denegación de la solicitud por no cumplir con los requisitos establecidos, ya que aún no había adquirido firmeza la improcedencia de la cuota repercutida, pues no había sido dictada resolución en la reclamación interpuesta. La regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cuando se trata de solicitudes formuladas por la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, reconoce legitimidad a éstas para instar el procedimiento, sin embargo, en estos casos, la procedencia de la devolución queda supeditada a la concurrencia de los requisitos enumerados en el art. 14.2.c) del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa). Pues bien, uno de los requisitos exigidos es que «el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas», requisito éste que no puede constatarse hasta que exista un pronunciamiento firme sobre esta cuestión, pues, recordemos, las cuotas han sido deducidas por el interesado en sus autoliquidaciones. Además, afirmar lo contrario privaría de virtualidad al principio proclamado en la resolución citada, según el cual la acción para solicitar la devolución sitúa el *dies a quo* en el día en el que el acto administrativo en cuya virtud las cuotas se consideran no deducibles por haber sido indebidamente repercutidas, adquiere firmeza. Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, se confirma la desestimación de la solicitud de devolución, fundada en la falta de firmeza del acto administrativo en que se declara que las cuotas controvertidas no son deducibles por haber sido indebidamente repercutidas. Asimismo, se aprecia incongruencia en la actuación del interesado al pretender simultáneamente, por un lado, la anulación del acuerdo en el que se le deniega el derecho a deducir las cuotas que en su día consignó como deducibles en su autoliquidación, y, por otro, la devolución de dichas cuotas por haber sido indebidamente soportadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 93, 104, 105, 106, 111, 112 y 113.

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

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 28.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, visto el recurso ordinario de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovido por la entidad **PRO..., S.L.**, con NIF B..., y en su nombre y representación por ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta en fecha 23 de enero de 2012 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón notificada el 24 de diciembre de 2011 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 50/992/2009 y acumuladas 50/296/2010, 50/556/2011, 50/562/2011, 50/565/2011, 50/567/2011 y 50/569/2011, interpuesta frente a los acuerdos de liquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007 (1T a 4T), ejercicio 2008 (1T a 4T), acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado frente a la desestimación de la solicitud de ingresos indebidos referente al 2T de 2007, acuerdo de liquidación del ejercicio 2009 (1T a 4T). El acto de mayor cuantía asciende a 294.822,95 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 6 de mayo de 2008, que, si bien en un principio tenían carácter parcial, posteriormente se modificó el carácter de las mismas ampliándose a general.

Se apreció durante la tramitación del procedimiento que la sociedad estaba dada de alta en el epígrafe correspondiente a la "promoción inmobiliaria de edificaciones" desde su constitución, el 22 de marzo de 2007. De igual manera, se comprobó que durante 2007 no dispuso de personal a su servicio, no declaró ventas a efectos de IVA ni aportó libros registros de facturas emitidas.

Fue incorporada al expediente fotocopia de escritura pública de compraventa de 25 de abril de 2007 de una finca agrícola en la provincia de Palencia por un precio de 1.803.000 euros. Además se soportó una cuota de IVA, tras renuncia de exención del transmitente, por importe de 288.480 euros.

Sobre esta operación la Inspección entendió que no procedía la deducción de la cuota soportada pues el destino previsible de la finca rústica era el de realizar actividades agrarias. Habiéndose solicitado por duplicado autorizaciones, permisos y demás justificantes que probaran que el fin de los terrenos en cuestión era la de urbanizarlos no fue atendida la solicitud de la Inspección, por lo que de conformidad con los hechos constatados llegó a la conclusión anterior.

PRO..., S.L. realizó una serie de alegaciones que fue reiterando a lo largo del procedimiento, sin que fueran asumidas por el actuario. A su juicio, debe la Administración realizar una valoración conjunta de las pruebas existentes en el expediente para, de esta forma, determinar la veracidad de lo sostenido por **PRO..., S.L.** ya que, según su criterio, ha cumplido con todos los requisitos exigidos por la norma y el criterio del propio Tribunal Central.

Realiza una enumeración de diferentes sentencias, resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos y de la Dirección General de Tributos como medio para consolidar su postura. Posteriormente, detalla una serie de elementos de hecho que considera pueden hacer prueba de la intención de afectar los terrenos adquiridos al objeto de su actividad:

- La constitución de la sociedad el 30 de marzo de 2007 donde se expone en los estatutos sociales que su única actividad es la promoción inmobiliaria.

- Alta en el censo de obligados tributarios el 24 de abril de 2007.

- En la adquisición del terreno se hizo constar en la escritura de compraventa la renuncia a la exención del impuesto sobre el valor añadido. Por ello, le fue repercutido una cuota de 288.480 euros.

- Los documentos aportados demuestran la realidad de la afectación (escrituras de constitución y compraventa de las fincas, declaración censal, libro registro de facturas recibidas y libros de contabilidad).

- Se aporta certificado emitido por D. C... como arquitecto técnico donde acredita la realización de trabajos para la explotación inmobiliaria del terreno. Igualmente, se incorporó un informe técnico firmado por otro arquitecto técnico, D. J..., sobre mediciones topográficas efectuadas en el terreno.

Ambos documentos fueron rebatidos por la Inspección de los Tributos.

- La Junta de Castilla-León liquidó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales admitiendo la transmisión según fue declarada.

- El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha removido los obstáculos que existían anteriormente para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios con anterioridad al inicio de la actividad.

- Entiende que debería procederse a la devolución de las cuotas de IVA ya que en otro caso sería el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales el que debería exigirse.

Tras la tramitación del procedimiento se dictó acuerdo de liquidación el 12 de marzo de 2009 por el que no procedía devolución alguna.

El 16 de abril de 2009 presentó reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2007 reiterando las alegaciones formuladas previamente.

Segundo.

Asimismo, el 15 de abril de 2009 había presentado solicitud de ingresos indebidos respecto de la cuota deducida que había sido minorada en la regularización, basando su procedencia en la coherencia que debía mostrar la Agencia Tributaria respecto de sus actos. Señala que, dado que la propia Administración considera que la interesada no tiene derecho a la total deducción de las cuotas del impuesto, la renuncia a la exención no debió admitirse y, por tanto, la operación de compraventa estaba exenta. De tal modo, que la repercusión efectuada fue incorrecta.

Sin embargo, no fue aceptada por el órgano gestor, que el 26 de marzo de 2010 comunicó la denegación de la solicitud por no cumplir con los requisitos establecidos, ya que aún no había adquirido firmeza la improcedencia de la cuota repercutida, pues no había sido dictada resolución en la reclamación interpuesta.

Contra esta decisión se presentó recurso de reposición el 12 de abril de 2010 que fue desestimado el 8 de noviembre de 2010 con la misma motivación, siendo impugnado este acuerdo, a su vez, ante el Tribunal Regional el 3 de diciembre de 2010.

Tercero.

Por otra parte, en octubre de 2009, se determinó que respecto del ejercicio 2008 las cuotas soportadas no eran deducibles por no acreditar que los terrenos rústicos en cuestión tuviesen la condición de urbanos, aunque sí lo tuvieran las edificaciones existentes sobre los mismos.

También en octubre de 2009 se inició expediente sancionador contra la interesada por haber acreditado de manera improcedente partidas a compensar sobre cuotas de declaraciones futuras por importes de 2.391,65 y 1.688,56 euros en el 2T y 3T de 2008, respectivamente, resultando un importe a ingresar de 2.040,11 euros. Frente a ambos actos se interpuso reclamación económico-administrativa.

Por su parte, el 28 de junio de 2010 la Administración inició procedimiento de comprobación limitada por los cuatro períodos de 2009, por los que determinó que no procedía realizar devolución alguna por la misma razón dada para liquidar en los ejercicios 2007 y 2008. De la misma manera se presentó reclamación.

Por último, también se presentó reclamación económico-administrativa contra la imposición de sanción correspondiente al 1T de 2009 por partidas a compensar indebidamente en declaraciones futuras.

Cuarto.

El 30 de noviembre de 2011 se dictó resolución por parte del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Aragón.

Respecto a las liquidaciones del ejercicio 2007 consideró el Tribunal que no se había justificado convenientemente la existencia de suficientes elementos objetivos que acreditaran la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos, cuyas cuotas soportadas pretendían ser deducidas, a la realización de la actividad económica de promoción inmobiliaria. La ausencia de estos elementos que probarían la realización de dicha actividad, salvo las manifestaciones realizadas por la reclamante, impiden el ejercicio del derecho. De hecho, las fincas adquiridas tenían el carácter de rústicas.

Dado el objeto social de la empresa, que no sólo se dedica a la promoción inmobiliaria sino a la realización de otras actividades que originarían la exención del impuesto, como sería la transmisión de inmuebles o el arrendamiento de los mismos, no puede predecirse el destino de las fincas en cuestión. Señala la Inspección que la indeterminación existente de la situación del terreno obliga a no realizar juicios de intenciones sobre el destino de la finca.

Sobre lo expresado por los dos arquitectos técnicos no considera que una medición de los terrenos sirva para predecir su destino, y se señala la falta de aportación de documentación relativa a las gestiones aludidas en sus alegaciones.

Respecto a la liquidación realizada por la Inspección de los Tributos de Castilla y León se matiza que no se entra a valorar el fondo de la operación sino a aumentar el tipo aplicado por el concepto Actos Jurídicos Documentados.

No comparte la visión económica que señala la interesada de la operación. Alega que la opción elegida sería más ventajosa si la cuota fuese deducible, en caso contrario la cuota del Impuesto ascendió al 17,5%, mientras que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales hubiese sido del 7%.

Por lo que se refiere a la reclamación relativa a la devolución de ingresos indebidos, se reitera el fundamento esgrimido en instancias anteriores desestimando por razón de la falta de firmeza del acto de liquidación en vía administrativa, pues está siendo objeto de impugnación a través de la presente reclamación económico-administrativa.

Igual razonamiento al utilizado para el ejercicio 2007 es aplicado por el Tribunal respecto a las liquidaciones giradas en 2008 y 2009 para no admitir la deducción de los cuotas relativas a los gastos recogidos por la interesada.

Para finalizar, las sanciones impuestas fueron anuladas al entender el Tribunal Regional que no se había probado por la Administración la intención de que los bienes y servicios adquiridos no se fueran a destinar a actividades que no originasen el derecho a deducir. No se puede afirmar lo anterior ni lo contrario.

Quinto.

La notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Aragón se produjo el 24 de diciembre de 2011, presentando contra su contenido recurso de alzada el 23 de enero de 2012. En el mismo, la interesada reitera las alegaciones formuladas en su momento respecto de cada una de las reclamaciones impugnadas.

La primera de las reclamaciones, la numerada como 50/992/2009 que es sobre la que centra todas sus alegaciones, referida al acuerdo de liquidación correspondiente a los cuatro trimestres de 2007, fue desestimada por entender el Tribunal Regional que la entidad no había cumplido con los requisitos de actividad para deducirse

unas cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios con anterioridad al inicio de la actividad de la sociedad.

Sin embargo, afirma la recurrente que a lo largo del procedimiento ha probado de manera sobrada y fehaciente la intención de destinar los terrenos adquiridos a la realización de la actividad, volviendo a reiterar los argumentos esgrimidos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para conocer del recurso ordinario de alzada que se examina, que ha sido interpuesto por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

Tanto la Inspección de los Tributos como el Tribunal Regional entendieron que la disyuntiva que presentaba el recurso versaba sobre la denegación del derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de los terrenos objeto de controversia.

Según su criterio, no procedía la deducción por no quedar probado, pese a la documentación aportada, que los terrenos quedaran afectos a actividad económica de la sociedad que otorgara tal derecho. Concretamente, indica la resolución impugnada que *“este Tribunal considera que la interesada no ha acreditado convenientemente la existencia en el ejercicio 2007 de elementos objetivos que acrediten la intención de destinar los bienes y servicios cuyas cuotas del IVA fueron deducidas aquel año, a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria, o a otra cuyo ejercicio le diera derecho a deducirlas”*.

Posteriormente, la resolución enumeró una serie de objeciones a las alegaciones planteadas por la interesada para acabar confirmando la liquidación practicada con el siguiente texto, *“por todo ello, este Tribunal desestima las alegaciones realizadas por la reclamante al respecto, considerando procedente la liquidación practicada por la Inspección”*.

A pesar de lo manifestado por la interesada para la que, con los indicios aportados en el expediente, quedaría demostrada su intención de afectar los terrenos al ejercicio de su actividad, el Tribunal Regional desestimó su pretensión en primera instancia por no existir suficientes elementos de prueba que determinasen la realidad del ejercicio de una actividad inmobiliaria.

El argumento de la resolución residía en que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido permite la deducción de las cuotas soportadas antes de la realización habitual de la actividad empresarial o profesional. El párrafo segundo del apartado uno del artículo 93 señala: *“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”*.

Efectivamente, se reconocía que la entidad podía acudir a los artículos 111, 112 y 113 de la Ley del Impuesto para poder deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Todo ello, teniendo en cuenta las modificaciones que ha sufrido el artículo 111 en los últimos años sobre todo tras la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto *Gabalfria*, cuyo objetivo se corresponde con la consecución del principio de neutralidad impositiva que gobierna el IVA, liberando al sujeto pasivo de dicho impuesto siempre que las operaciones que vaya a realizar se correspondan con actividades sujetas y no exentas.

La Inspección consideró que no procedía la deducción de la cuota soportada pues el destino previsible de la finca rústica era el de realizar actividades agrarias, es decir, actividades que no otorgan tal derecho. El Tribunal Regional, por su parte, consideró que no se había acreditado suficientemente que el terreno adquirido se fuese a destinar a la promoción inmobiliaria.

Tercero.

A juicio de este Tribunal se trata de un sujeto pasivo que va a realizar diversas operaciones, algunas de las cuales generan el derecho a la deducción (como la promoción inmobiliaria) y otras no (como el arrendamiento de viviendas). En estas circunstancias el régimen de deducción del sujeto pasivo se ha de determinar en función de la prorrata procedente.

Por tanto, la verdadera cuestión que se ha de analizar es la procedencia de la renuncia a la exención que ha realizado la entidad que transmite los terrenos, teniendo en cuenta el derecho a la deducción que le corresponde a la adquirente de los mismos.

Al tener la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de un derecho, hay que recordar que la Ley General Tributaria, en el artículo 105, atribuye la carga de la prueba del mismo a quien pretenda hacer valer su derecho. Así, si un sujeto pasivo pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso del procedimiento inspector, o en el procedimiento de las reclamaciones económico administrativas, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos del mismo.

Así, en relación con el presente caso, si la entidad reclamante pretende deducir el importe de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la adquisición de los terrenos, es a ella a la que le corresponde acreditar los hechos y circunstancias que amparan la existencia del derecho a la deducción, para lo cual puede acudir a cualquiera de los medios de prueba recogidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003, 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.

Consta en la escritura de constitución, como recoge la resolución impugnada, la amplia variedad de actividades que constituyen el objeto social de **PRO..., S.L.** Entre las mismas se encuentra, efectivamente, la actividad de promoción inmobiliaria, pero también constan actividades que no generan el derecho a la deducción, como es el arrendamiento de inmuebles.

El artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece:

“Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales”.

Pues bien, como hemos señalado anteriormente, para poder renunciar a la exención, uno de los requisitos exigidos por la Ley, y que es el verdadero objeto de controversia en la presente resolución, es que el adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones, estableciendo el artículo 20.Dos, en su segundo párrafo, que se produce tal circunstancia cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de adquisición de los mismos permita su deducción íntegra.

Resulta lógico considerar que este segundo párrafo del artículo 20.Dos está previsto esencialmente para aquellos casos en que los sujetos pasivos apliquen la regla de prorata, regulada en los artículos 102 y siguientes de LIVA, es decir, que conjuntamente realice operaciones que originan el derecho a la deducción y otras que no, en los que la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios en el desarrollo de sus actividades, vendrá limitada por las normas establecidas en la Ley para cada una de las modalidades de la prorata, especial y general.

Si un sujeto pasivo viene aplicando la regla de prorata general en el desarrollo de su actividad, podrá deducir el impuesto soportado en el porcentaje que resulte de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley, teniendo en cuenta el volumen de operaciones que originan el derecho a la deducción y las que no. Así, de acuerdo con el artículo 105, en cada año natural (al no conocer las entregas de bienes y prestaciones de servicios que va a realizar el interesado) se aplicará en las adquisiciones de bienes y servicios que realice un porcentaje de prorata o deducción provisional que coincidirá con el definitivo del año precedente, debiendo regularizar el interesado las deducciones en función de las operaciones efectivamente realizadas en el año natural, en la última declaración-liquidación del impuesto.

No ocurre lo mismo en caso de aplicación de la prorata especial, en el que el derecho a deducir se ajusta a las normas del artículo 106, que establece lo siguiente:

“Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición importación de bienes o servicios o utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley”.

En consecuencia, si los bienes y servicios adquiridos se destinan exclusivamente a la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente, si los utiliza en la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción no podrá deducirlos y si los va a utilizar solo en parte en operaciones que originan el derecho a la deducción, entonces podrá deducirlos en el porcentaje determinado según lo dispuesto en el artículo 104 (es decir, prorata general) y aplicará las normas de procedimiento previsto en el artículo 105.

Si la renuncia a la exención, prevista en el artículo 20.Dos, está condicionada a que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto, podemos concluir lo siguiente:

- Cuando se aplica la prorata general se entiende cumplida esta circunstancia, por expresa disposición de la ley, cuando la prorata definitiva del año anterior al de adquisición fuera del 100%.
- En la prorata especial sólo se previene que el derecho a la deducción total existe cuando el bien adquirido se destine exclusivamente a operaciones que originan derecho a la deducción.

En el presente caso la entidad adquiere unos terrenos con renuncia a la exención, lo cual supone necesariamente que, o bien el régimen de deducción de la adquirente es prorata general 100, o bien es prorata especial, de manera que los terrenos adquiridos se van a dedicar a actividades que generan total derecho a la deducción, frente a otras actividades realizadas por la entidad interesada que no generan tal derecho. Esto se basa en el contenido de los estatutos sociales, de los que se desprende que la entidad va a realizar actividades que otorgan total derecho a la deducción (promoción inmobiliaria) como actividades que no lo otorgan (alquiler de viviendas).

A lo anterior hay que añadir que la entidad practicó la deducción del IVA soportado de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 111 y siguientes de la Ley 37/1992, es decir, deducciones con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

En relación con esta cuestión, el artículo 111.Dos de la Ley 37/1992 establece que *“Las deducciones a que se refiere el apartado anterior se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo en el caso de que esta última fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales”*. El artículo 28.1.4º del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula la solicitud por la que se propone el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el apartado dos del artículo 111 de la Ley del IVA. Establece este artículo que *“No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el apartado uno del artículo 94 de la Ley del Impuesto cuya realización origina el derecho a deducir. A tales efectos, no se tendrán en cuenta las operaciones a que se refiere el apartado tres del artículo 104 de la misma ley.*

La solicitud a que se refiere este número 4.º deberá formularse al tiempo de presentar la declaración censal por la que debe comunicarse a la Administración el inicio de las referidas actividades”.

No consta en el expediente que la entidad hubiese presentado la solicitud anterior, por lo que hay que deducir que la interesada presumía, al no haber presentado ante la Administración propuesta alguna de porcentaje de deducción provisional, que solamente iba realizar operaciones que otorgaban derecho a la total deducción de las cuotas del impuesto.

Por tanto, a la luz de lo acontecido durante todo el procedimiento, la cuestión fundamental por decidir reside en la interpretación de los elementos de hecho aportados por la sociedad para determinar si su intención era realmente realizar de manera exclusiva operaciones de promoción inmobiliaria, que originarían el total derecho a la deducción, o la realización igualmente de operaciones tales como el arrendamiento de viviendas, que no lo

generan, pero, en este caso, con la voluntad de destinar los terrenos adquiridos a la realización de operaciones de promoción inmobiliaria.

Tanto en un caso como en otro se carece de pruebas documentales que puedan corroborar las intenciones de la entidad. De hecho, no consta en el expediente que se haya iniciado actividad alguna, ni de promoción inmobiliaria ni de arrendamiento de viviendas. Por tanto, incluso en el supuesto más favorable para el contribuyente, donde solamente se requeriría probar que los terrenos se adquirieron para la realización de una actividad inmobiliaria con aplicación de la prorrata especial, es necesario contar con algún documento que haga prueba de dicha intención.

La reclamante afirma que su propósito era transmitir los terrenos adquiridos, pero ni durante la labor inspectora, ni durante la sustanciación de la reclamación impugnada se han aportado elementos nuevos como pudieran ser licencias, permisos o autorizaciones administrativas que permitan asegurar tales intenciones.

Ninguno de los documentos referidos a los que alude en las alegaciones prueban la afectación de los terrenos a la actividad que afirma.

Aporta la interesada para acreditar la existencia de más elementos objetivos de la realización de la actividad de promoción inmobiliaria sendos escritos de dos arquitectos técnicos. En ellos se hace constar la realización de mediciones topográficas y otras gestiones que acreditan la realidad de la misma. Así, Carlos García Fonseca, arquitecto técnico adscrito al Colegio Oficial de Aparejadores y Arquitectos Técnicos del Principado de Asturias, aportó al expediente, a petición de **PRO...**, un escrito donde se afirmaba que se estaban efectuando gestiones consistentes en “preparación de un estudio técnico de viabilidad para su consideración por la Administración Local y Autonómica correspondientes, para la ejecución futura sobre dicho suelo de una o varias promociones relacionadas con el sector terciario o servicios (residencial geriátrico, hotelero, de ocio y deportivo)”.

Sin embargo, sin que resulte un menosprecio a la labor de ambos profesionales, como afirma la interesada, el documento anterior no permite conocer el destino de las supuestas promociones, es decir, si se trata de operaciones que generan el total derecho a la deducción. Teniendo en cuenta que dentro del objeto social de la entidad se encuentra el arrendamiento de viviendas y que la supuesta promoción incluye un uso residencial, podría darse el caso de utilización del terreno adquirido para la construcción de viviendas para ser arrendadas, operaciones que no generan el derecho a la deducción. Es decir, el documento anterior no constituye prueba de que los terrenos se vayan a dedicar a operaciones que generan el total derecho a la deducción, además de que se trata de un documento redactado a instancia de parte, con el valor probatorio limitado que a este tipo de documentos se les ha de otorgar.

Por otra parte, la recurrente considera que la actuación del servicio de tributos de la Junta de Castilla-León convalida la renuncia de la exención puesto que, respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de actos jurídicos documentados, la elevación del tipo impositivo sin entrar a regularizar la operación es sinónimo de la validez de la misma. Pero, a juicio de este Tribunal, lo anterior no es señal inequívoca de la procedencia de la operación, sino que simplemente supone un ajuste en la tributación por el incremento en el tipo sin entrar a valorar la operación en sí misma.

Por último, en aras del principio de neutralidad sostiene la obligación que recae sobre este Tribunal de estimar el recurso pues se está privando al legítimo dueño de las cantidades ingresadas de su restitución.

En suma, vuelve a reiterar, sin concretar ningún dato novedoso, que ha aportado todos los elementos necesarios para considerar que el destino previsible de los bienes adquiridos es la venta, si bien hasta el momento no se ha podido producir debido a la situación de dificultad que está atravesando el sector inmobiliario, lo que supone “que la situación sea especialmente gravosa e indignante para el obligado tributario, pues la actitud, poco cuidado y aparente parsimonia de la Inspección de los Tributos, junto al incomprensible rechazo de la batería de pruebas aportadas por el obligado tributario, impide la recuperación de un dinero liquidado e ingresado indebidamente en las arcas públicas cuyo legítimo dueño se ve impedido a su obtención”.

Como conclusión, la Inspección efectúa un ajuste en las deducciones que practica el interesado, limitando así el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Sin embargo, para este Tribunal hay que atender con carácter previo al incumplimiento de los requisitos para la admisión de la renuncia de la exención, derecho que el interesado no acredita por ningún medio de prueba admitido en derecho, por lo que este Tribunal debe desestimar la pretensión del reclamante y confirmar la liquidación efectuada por la Inspección al eliminar la deducción practicada.

Todos los elementos de prueba referidos, que no constituyen sino una reiteración de lo manifestado a lo largo del procedimiento y a los que no se ha unido ninguno adicional que permitiera sustentar la pretensión de la recurrente, siguen sin acreditar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

De igual manera, debe confirmarse el acuerdo para los ejercicios 2008 y 2009, pues a la fecha de resolución de este recurso no se ha planteado por la parte actora ningún dato novedoso que contradiga lo ya acordado.

Sexto.

La entidad solicitó el 15 de abril de 2009 devolución de ingresos indebidos respecto de la cuota deducida que había sido minorada en la regularización, basando su procedencia en la coherencia que debía mostrar la Agencia Tributaria respecto de sus actos. Señala que, dado que la propia Administración considera que la interesada no tiene derecho a la total deducción de las cuotas del impuesto, la renuncia a la exención no debió admitirse y, por tanto, la operación de compraventa estaba exenta. De tal modo, que la repercusión efectuada fue incorrecta.

Sin embargo, no fue aceptada por el órgano gestor, que el 26 de marzo de 2010 comunicó la denegación de la solicitud por no cumplir con los requisitos establecidos, ya que aún no había adquirido firmeza la improcedencia de la cuota repercutida, pues no había sido dictada resolución en la reclamación interpuesta.

La regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cuando se trata de solicitudes formuladas por la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, reconoce legitimidad a éstas para instar el procedimiento, aunque el ingreso en el Tesoro Público se haya efectuado por el repercutidor, y la solicitud de rectificación se refiera a la autoliquidación por éste presentada (Artículo 14 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa).

Sin embargo, en estos casos, la procedencia de la devolución queda supeditada a la concurrencia de los requisitos enumerados en el apartado 2, c) del citado artículo 14.

Este Tribunal ya se ha pronunciado en otras ocasiones acerca de la naturaleza de dichos requisitos y su carga probatoria, que se distribuye entre la Administración y el obligado tributario. Entre otras, en las resoluciones de fecha 9/6/2009 (RG 1432/2007) y 25/05/2010 (RG 6090/08), en las que, además, se indica lo siguiente: *“Es decir, que si la calificación de un ingreso como indebido tiene su origen en un acto administrativo, la fecha de ingreso como dies a quo para iniciar el cómputo del plazo de prescripción para solicitar su devolución debe ser la de la firmeza de dicho acto, pues se produce en este caso una laguna que debe integrarse acudiendo a las normas civiles en su carácter de Derecho supletorio, y, en particular, a las conclusiones que, como más adelante veremos, se desprenden de la doctrina de la “actio nata”, y que predica que el plazo de prescripción deberá comenzar a computarse desde el día en que la acción pudo ejercitarse”.*

Y ello por dos motivos fundamentales:

a) En primer lugar, porque uno de los requisitos exigidos por el citado artículo 14,2,c) del RD 520/2005, es que “el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas”, requisito éste que no puede constatarse hasta que exista un pronunciamiento firme sobre esta cuestión, pues, recordemos, las cuotas han sido deducidas por el interesado en sus autoliquidaciones.

b) En segundo lugar porque afirmar lo contrario privaría de virtualidad al principio proclamado en las resoluciones citadas, según el cual la acción para solicitar la devolución sitúa el dies a quo en el día en el que el acto administrativo en cuya virtud las cuotas se consideran no deducibles por haber sido indebidamente repercutidas, adquiere firmeza.

Lo contrario supondría exigir del contribuyente una actuación incongruente ante su convicción y defensa del derecho a deducir las cuotas controvertidas en su día ejercitado, por considerar que dichas cuotas fueron debidamente soportadas.

Es decir, la entidad reclamante ha sostenido en todo momento que las cuotas repercutidas lo fueron debidamente y, por tanto, fueron debidamente soportadas por ella, y actuó en consecuencia, es decir, no combatiendo la repercusión y consignando las cuotas como deducibles en sus autoliquidaciones. Quien discute la procedencia de la repercusión es la Inspección, y lo hace en sede del repercutido, por lo que ello deriva en un acuerdo de liquidación que tiene su causa en el carácter no deducible que la Inspección atribuye a las cuotas controvertidas. En congruencia con su posición, la entidad sí combate este acuerdo de liquidación tanto en vía económico-administrativa como en vía contencioso-administrativa.

Constituye, por tanto, un contrasentido la iniciación a su instancia de un procedimiento en el que solicita la devolución de dichas cuotas por haber sido indebidamente soportadas y deducidas, en una fecha anterior a aquélla en la que adquiera firmeza el acuerdo de liquidación en el que se deniega el derecho a deducir las cuotas por haber sido indebidamente soportadas.

El criterio expuesto en la presente resolución y en las que en ella se citan, se ha sentado en defensa de los intereses de los obligados tributarios, evitando confundir congruencia en la defensa del ejercicio del derecho a deducir las cuotas controvertidas con inactividad determinante de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de las citadas cuotas, ante la prolongación en el tiempo de la controversia acerca de la procedencia o no de la repercusión del impuesto. Este criterio ya ha sido recogido en la resolución de este TEAC de 22 de junio de 2010, RG 6017/2008.

En conclusión, la Administración actuó correctamente al desestimar la pretensión de devolución formulada por la reclamante en relación con los ingresos indebidos, al no ser firme el acuerdo de liquidación en el que se declara improcedente la deducción de las cuotas controvertidas por haber sido indebidamente repercutidas.

Lo anterior no obsta para que la entidad reclamante solicite la devolución de ingresos indebidos cuando la liquidación haya adquirido firmeza.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

desestimarlo.

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