

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062277

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2016

Vocalía 4.^a

R.G. 5651/2013

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir. Derecho a deducir atendiendo al destino previsible del bien. Rectificación de deducciones. Obligación de rectificar la deducción cuando el bien recibe un destino distinto -operaciones que no originan el derecho a deducir-. La cuestión controvertida se centra en la rectificación de la deducción de cuotas soportadas por la entidad en la adquisición de participaciones indivisas en terrenos rústicos realizada el 12 de diciembre de 2006. La Administración tributaria ha considerado que, al haberse producido una alteración del destino previsible de los terrenos adquiridos, que era la promoción inmobiliaria, actividad sujeta y no exenta, la entidad debió rectificar en el periodo 1T/2007 las deducciones practicadas por la adquisición de los mismos, en aplicación del art. 99.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), al ser el periodo en el que cambia el destino de los inmuebles como consecuencia de su aportación en la constitución de una nueva sociedad. Por su parte, la entidad alega que la aportación no dineraria de terrenos por ella realizada en la constitución de la sociedad M. SL, se efectúa dentro de su objeto social y su actividad de promoción y venta de terrenos, no produciéndose en ningún momento el cambio de destino de los inmuebles adquiridos, que siguen teniendo por objeto la transformación de suelo rústico en urbano con fines inmobiliarios. Por tanto, se mantiene el derecho a la deducción del Impuesto soportado en la adquisición de los mismos. En este punto, conviene precisar que una cosa es el destino que definitivamente se ha dado a los bienes adquiridos y otra diferente, el destino previsible en el momento de su adquisición. Así, la entidad actuó correctamente al practicar la deducción en la correspondiente autoliquidación. No obstante, con la aportación a la nueva sociedad de las participaciones indivisas de los terrenos, la entidad realizó una entrega de bienes, de conformidad con el art. 8.Dos.2.º de la misma Ley 37/1992 (Ley IVA). Por tanto, la entidad realiza una entrega de bienes que constituye una operación sujeta y exenta del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el art. 20.Uno.20.º de la Ley, que establece la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables. De esta forma, el destino previsible en el momento de la adquisición de los terrenos resultó posteriormente modificado, aplicándose los bienes a la realización de una operación sujeta y exenta que no origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Es claro, por tanto, que procede la aplicación del citado art. 99.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), y que la entidad debió rectificar las cuotas deducidas en la autoliquidación del periodo en que se realiza la transmisión sujeta y exenta, esto es, el periodo 1T/2007. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 20, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 99.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **X... SA**, con **NIF ...**, actuando en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución de 30 de julio de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de las reclamaciones económico-administrativas n.º 03/7022/2011 y 03/7026/2011, formuladas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, Sede Alicante, de la Delegación Especial de Valencia (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad **A02-...**, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 1T/2007, por importe de 413.261,83 euros.

- Acuerdo de imposición de sanción por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 1T/2007, por importe de 164.929,69 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 28 de septiembre de 2010 se inician actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con **X... SA**, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 3T y 4T/2006 y 1T/2009, posteriormente ampliadas a los periodos 1T a 4T/2007, mediante comunicación notificada el 8 de abril de 2011.

Las actuaciones finalizan el 26 de julio de 2011 con la incoación de las siguientes actas:

- Acta de conformidad **A01-...** por los periodos 3T y 4T/2006, de la que no resulta importe a ingresar, considerando correctas las autoliquidaciones presentadas.
- Acta de disconformidad **A02-...** por el periodo 1T/2007, junto con el preceptivo informe ampliatorio.
- Acta de conformidad **A01-...** por los periodos 2T a 4T/2007, de la que no resulta importe a ingresar, considerando correctas las autoliquidaciones presentadas.
- Acta de conformidad **A01-...** por el periodo 1T/2009, de la que no resulta importe a ingresar, considerando correcta la autoliquidación presentada.

La regularización propuesta en acta de disconformidad **A02-...** afecta a los siguientes aspectos:

1. La entidad se encuentra dada de alta en el epígrafe 833.1, Promoción inmobiliaria de terrenos, del Impuesto sobre Actividades Económicas. La actividad efectivamente desarrollada por la entidad ha consistido en la compraventa de inmuebles.

2. En fecha 12 de diciembre de 2006 se formaliza escritura pública de compraventa por la que **Y... SL** vende a las entidades **X... SA**, **I... SA** y **J... SA**, por terceras partes indivisas, tres fincas rústicas de secano situadas en ..., por precio global de 6.184.863,24 euros.

En la escritura se menciona expresamente la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de la transmitente.

La factura emitida por **Y... SL** a la entidad **X... SA**, de 18 de diciembre de 2006, tiene una base imponible de 2.061.621,08 euros, y una cuota de IVA repercutido al tipo impositivo del 16% de 329.859,37 euros, que es deducida por la adquirente en su autoliquidación por el periodo 4T/2006.

La entidad **X... SA** manifiesta que el destino previsible de los inmuebles adquiridos es la promoción urbanística de los inmuebles para su posterior venta o desarrollo de una promoción de edificación.

3. En fecha 19 de enero de 2007 se formaliza escritura pública de constitución de la sociedad **M... SL**, en la que **X... SA**, en calidad de socio, suscribe 2.835 participaciones sociales, aportando en efectivo 50.000,00 euros y las participaciones indivisas de las fincas a las que se hace referencia en el punto anterior, sin repercutir IVA por la operación. De acuerdo con los estatutos sociales, la nueva sociedad tiene por objeto, entre otras actividades, la compraventa de bienes inmuebles y la promoción y construcción de edificios.

4. En base a lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, considera la Inspección que dicho destino ha sido alterado como consecuencia de la aportación de las partes indivisas de las fincas adquiridas a la entidad **M... SL**, por lo que las cuotas soportadas en la adquisición de dichas fincas no son deducibles, todo ello de conformidad con los artículos 94 y 95 de la Ley del Impuesto.

Por tanto, se propone la regularización en el periodo 1T/2007, puesto que es el periodo en el que cambia el destino de los inmuebles con su aportación a la nueva sociedad, consistente en el incremento de las cuotas soportadas deducidas en el periodo 4T/2006 por la adquisición de los inmuebles, por importe de 329.859,37 euros.

La regularización propuesta es confirmada mediante acuerdo de liquidación de 7 de septiembre de 2011, del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 413.261,83 euros, de los que 329.859,37 euros corresponden a cuota y 83.402,46 euros a intereses de demora.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 14 de septiembre de 2011.

Segundo.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras descritas, el 14 de septiembre de 2011 se notifica a la entidad acuerdo de imposición de sanción por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 1T/2007, del que resulta una sanción a ingresar de 164.929,69 euros

La infracción cometida es la tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. La infracción se califica como leve, y la sanción impuesta asciende al 50% de la base.

Tercero.

Contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas nº 03/7022/2011 y 03/7026/2011 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

El 30 de julio de 2013, el Tribunal Regional dicta resolución en primera instancia por la que acuerda estimar parcialmente las reclamaciones interpuestas, confirmando el acuerdo de liquidación y anulando el acuerdo sancionador por insuficiente motivación de la concurrencia de culpabilidad en la conducta de la reclamante.

La resolución del Tribunal Regional se notifica a la reclamante el 5 de septiembre de 2013.

Cuarto.

Contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, la entidad interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 4 de octubre de 2013.

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

- La entidad **M... SL** se constituyó con el objeto de unificar las actuaciones jurídicas y urbanísticas a realizar sobre los terrenos rústicos adquiridos en proindiviso, agilizando así las gestiones necesarias para el desarrollo del suelo.

- La aportación no dineraria realizada por la reclamante en la constitución de **M... SL** se efectúa dentro de su objeto social y su actividad de promoción y venta de terrenos, no produciéndose en ningún momento el cambio de destino de los inmuebles adquiridos, que siguen teniendo por objeto la transformación de suelo rústico en urbano con fines inmobiliarios.

- La aportación de fincas rústicas está sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con el artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992, sin que se haya producido renuncia a la exención. No obstante, considera el Tribunal Regional que dicha aportación no constituye actividad empresarial de acuerdo con el artículo 5 de la Ley del Impuesto, cuando es evidente que se realiza dentro del marco de la actividad empresarial de promoción de terrenos con el objeto de unificar costes y gestiones administrativas, y que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IVA, de acuerdo con el artículo 8.Dos.2.º de la Ley del Impuesto, siendo compatible con la modalidad Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- El derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA y en principio no debe limitarse, pues cualquier restricción podría vulnerar el principio de neutralidad que debe regir en el impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada ordinario que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento. La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana es ajustada a Derecho y, en particular, en relación con el acuerdo de liquidación confirmado por la citada resolución.

Segundo.

La cuestión controvertida en la presente reclamación se centra en la rectificación de la deducción de cuotas soportadas por la entidad en la adquisición de participaciones indivisas en terrenos rústicos realizada el 12 de diciembre de 2006.

La Administración tributaria ha considerado que, al haberse producido una alteración del destino previsible de los terrenos adquiridos, que era la promoción inmobiliaria, actividad sujeta y no exenta, la entidad debió rectificar en el periodo 1T/2007 las deducciones practicadas por la adquisición de los mismos, en aplicación del artículo 99.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser el periodo en el que cambia el destino de los inmuebles como consecuencia de su aportación en la constitución de una nueva sociedad.

La regulación de los requisitos que deben exigírsele a un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio del derecho a deducir el impuesto soportado se encuentra principalmente en los artículos 92 a 99 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, el artículo 92 regula las cuotas tributarias que son deducibles, el artículo 93, los requisitos subjetivos de la deducción, el artículo 94, las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, los artículos 95 y 96 regulan las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, el artículo 97, los requisitos formales de la deducción, y los artículos 98 y 99, el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción respectivamente.

En el presente caso debemos tener en cuenta el artículo 94.Uno.a), que establece que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas de IVA en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del impuesto. Por su parte, el artículo 99.Dos de la Ley del Impuesto dispone que “las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquel fuera alterado”.

La entidad reclamante alega que la aportación no dineraria de terrenos por ella realizada en la constitución de la sociedad M... SL, se efectúa dentro de su objeto social y su actividad de promoción y venta de terrenos, no produciéndose en ningún momento el cambio de destino de los inmuebles adquiridos, que siguen teniendo por objeto la transformación de suelo rústico en urbano con fines inmobiliarios. Por tanto, se mantiene el derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición de los mismos.

En este punto, conviene precisar que una cosa es el destino que definitivamente se ha dado a los bienes adquiridos y otra diferente, el destino previsible en el momento de su adquisición. Así, dada la actividad desarrollada por la entidad y la naturaleza de los bienes adquiridos, no es objeto de controversia que el destino previsible de los bienes era la promoción inmobiliaria, actividad sujeta y no exenta que genera derecho a la deducción de las cuotas de impuesto soportadas en la adquisición de dichos bienes. Por tanto, la entidad reclamante actuó correctamente al practicar la deducción en la correspondiente autoliquidación.

No obstante, con la aportación a la nueva sociedad de las participaciones indivisas de los terrenos, la entidad realizó una entrega de bienes, de conformidad con el artículo 8.Dos.2.º de la Ley 37/1992, según el cual, se consideran entregas de bienes “Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades (...)”. Por tanto, la entidad realiza una entrega de bienes que constituye una operación sujeta y exenta del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Uno.20.º de la Ley del Impuesto, que establece la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables.

De esta forma, el destino previsible en el momento de la adquisición de los terrenos resultó posteriormente modificado, aplicándose los bienes a la realización de una operación sujeta y exenta que no origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Es claro, por tanto, que procede la aplicación del citado artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, y que la entidad debió rectificar las cuotas deducidas en la autoliquidación del periodo en que se realiza la transmisión sujeta y exenta, esto es, el periodo 1T/2007.

Conviene hacer referencia, en materia de regularización de deducciones, a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular, a la reciente sentencia de 10 de octubre de 2013 en el asunto C-622/11, en la que se plantea la regularización de las deducciones inicialmente practicadas con ocasión de la adquisición de inmuebles en la que se optó por tributar por el IVA, y que posteriormente se entregan optando también por la tributación, si bien el último adquirente destina el inmueble a operaciones exentas. En la citada sentencia se indica lo siguiente:

34. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo de las normas de dicha Directiva en materia de regularización de las deducciones consiste en aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, por medio de las referidas normas la Directiva persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. P.I-11087, apartado 57; TETS Haskovo, antes citada, apartado 31, y Gran Via Moinesti, antes citada, apartado 38).

Como consecuencia de lo anterior, sólo cabe confirmar la procedencia de la rectificación de deducciones de conformidad con el artículo 99.Dos de la Ley del Impuesto y, por tanto, de la regularización practicada.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

desestimarlo, confirmando la resolución impugnada.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

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