

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069712

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de febrero de 2018

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 312/2015

**SUMARIO:**

**EL obligado tributario. Sucesores de la deuda tributaria. Sucesores de personas jurídicas. Requerimiento a los socios de una entidad disuelta y liquidada.** Alega la interesada que de conformidad con los apdos. 1 y 5 del art. 40 de la Ley 58/2003 (LGT), la responsabilidad conjunta por cuota y sanción no puede superar la cuota de liquidación, por lo que no procede en este caso reclamar prácticamente importe alguno por la sanción. Pues bien, efectivamente, dicha alegación debe ser estimada, dado que, si bien la Administración actúa correctamente determinando el importe de la sanción que corresponde conforme a la Ley, no es correcto exigir a la interesada en su condición de sucesora del obligado tributario la totalidad de dicho importe sin tener en cuenta las limitaciones que impone el art. 40 de la Ley 58/2003 (LGT) en cuanto al valor de la cuota de liquidación que corresponda a cada socio. (Criterio 1 de 1)

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 20, 92, 93, 111, 112 y 113.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 40, 178, 179, 191, 211 y 230.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Constitución Española, art. 31.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por **IC SA**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. **Jx...** y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla La Mancha (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Resolución con liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T a 4T/2013, por importe de 1.494.618,36 euros.
- Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T a 4T/2013, por importe de 1.046.290,18 euros.
- Acuerdo de corrección de error material o de hecho artículo 220 Ley 58/2003, General Tributaria, en la notificación de acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, por importe de 1.046.290,18 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El 11 de abril de 2014 se notifica por parte de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla La Mancha a la entidad **GX SA** un requerimiento relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T a 4T/2013, iniciando un procedimiento de comprobación limitada. El alcance del procedimiento que se determina en el requerimiento es el siguiente:

- Comprobación de la correcta transcripción a las autoliquidaciones presentadas de los datos contenidos en el Libro registro de facturas expedidas y de los requisitos formales de las facturas que se soliciten.
- Comprobación de la procedencia de la deducción de cuotas soportadas en el ejercicio 2013, así como de la procedencia de practicar la regularización en 2013 de deducciones de cuotas practicadas en los ejercicios 2005 a 2012.

En respuesta al requerimiento, la entidad **IC SA** presenta escrito el 24 de abril de 2014 en el que manifiesta que atiende el requerimiento en su calidad de liquidador de **GX SA** y aporta determinada documentación.

El 13 de mayo de 2014 se notifica un nuevo requerimiento a **IC SA** en su condición de sucesora de **GX SA**, de conformidad con el artículo 40 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sin que sea atendido por parte de la entidad.

El 4 de septiembre de 2014 se notifica a **IC SA** propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T a 4T/2013. La propuesta de regularización se confirma mediante resolución con liquidación provisional notificada el 1 de octubre de 2014, de la que resulta una deuda tributaria a ingresar por importe de 1.494.618,36 euros.

La regularización practicada consiste en la rectificación en el periodo 1T/2013 de las cuotas soportadas deducidas por la entidad **GX SA** durante los ejercicios 2005 a 2012, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 4, 5, 92, 93, 94, 95, 99 Dos y 111 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Los hechos y fundamentos jurídicos contenidos en la resolución son los siguientes:

- La entidad **GX SA** se constituye el 20 de julio de 2005, declarando como actividad la de promoción inmobiliaria de terrenos.

- En la autoliquidación presentada por el periodo 3T/2005 la entidad deduce cuotas soportadas por importe de 1.375.116,35 euros, solicitando su devolución en la última autoliquidación del ejercicio. Dichas cuotas tienen su origen en su mayor parte en la operación de adquisición formalizada en escritura de compraventa de 21 de julio de 2005, por la que VRH CB transmite a **GX SA** la cuota indivisa del 13% de siete fincas rústicas situadas en ..., calificadas como suelo no urbanizable en el Plan de Ordenación Municipal de ... . El precio de la compraventa es de 8.508.532,50 euros, más cuota de IVA por 1.361.365,20 euros. Se hace constar en la escritura que, de conformidad con el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, la entidad transmitente renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponde a la entrega de las fincas rústicas al tener éstas la condición de no edificables.

- Durante los ejercicios 2006 a 2012 la entidad deduce en sus autoliquidaciones cuotas soportadas que ascienden a los siguientes importes: 1.623,29 euros en 2006, 1.482,87 euros en 2007, 794,22 euros en 2008, 511,08 euros en 2009, 7.716,53 euros en 2010, 1.479,01 euros en 2011 y 6.151,74 euros en 2012. En ninguna de las autoliquidaciones presentadas en los ejercicios citados se declaran bases imponibles ni cuotas de IVA devengado.

- En escritura pública de 14 de enero de 2013 se instrumenta la disolución y liquidación de **GX SA**. Como consecuencia de la liquidación de la entidad se produce el reparto patrimonial a los socios **K SA** e **IC SA**, titulares respectivamente del 50% del capital social de **GX SA**, correspondiendo a cada uno de ellos, entre otros bienes, una mitad indivisa sobre la treceava parte indivisa del pleno dominio de las fincas adquiridas el 21 de julio de 2005. El valor de la cuota de liquidación asignado a cada socio asciende a 1.589.948,81 euros. No se realiza en la escritura referencia alguna al Impuesto sobre el Valor Añadido que pudiera corresponder a la operación.

- Por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria se considera que la entidad **GX SA** no ha adquirido de forma efectiva la condición de empresario al no haber realizado actividad empresarial alguna. La entidad no ha declarado cuotas devengadas en ninguna de las autoliquidaciones presentadas desde su constitución hasta su disolución. Los terrenos adquiridos en 2005 no se han afectado a ninguna actividad económica, por lo que en aplicación de los artículos 4, 5, 92, 93, 94, 95, 99 Dos y 111 de la Ley 37/1992 del IVA se rectifican las deducciones de cuotas soportadas practicadas a lo largo de los ejercicios 2005 a 2012, rectificación que se lleva a cabo en el periodo 1T/2013 en el que, con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad, se produce una entrega de bienes no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el que, por tanto, nace la obligación de rectificar y regularizar las deducciones aplicadas por la entidad.

## Segundo.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación realizadas, el 22 de diciembre de 2014 se notifica a la entidad **IC SA** como sucesora de **GXSA** el inicio de procedimiento sancionador y propuesta de imposición de sanción.

La propuesta sancionadora se confirma mediante acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria de fecha 1 de abril de 2015, del que resulta un importe de sanción a ingresar de 1.046.290,18 euros.

La infracción cometida en el periodo 1T/2013 es la regulada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación. La infracción se califica como grave al ser la base de la sanción superior a 3.000,00 euros y apreciarse la existencia de ocultación. La sanción impuesta consiste en multa pecuniaria proporcional del 75% de la base.

El acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria se notifica a **IC SA** el 6 de abril de 2015.

El 13 de abril de 2015 se dicta por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria acuerdo de corrección de error material o de hecho del artículo 220 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la notificación de acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria dictado el 1 de abril de 2015.

En el acuerdo se indica que el error cometido consiste en la afirmación contenida en el acuerdo sancionador respecto a la falta de presentación de alegaciones a la propuesta de imposición de sanción, cuando había presentado escrito de alegaciones el 12 de enero de 2015, y se procede a imponer sanción en los mismos términos recogidos en el acuerdo sancionador de 1 de abril de 2015.

El acuerdo de corrección de errores se notifica a **IC SA** el 14 de abril de 2015.

### Tercero:

Contra la resolución con liquidación provisional, el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria y el acuerdo de corrección de error material o de hecho descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad **IC SA** interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 30 de octubre de 2014, el 15 de abril de 2015 y el 30 de abril de 2015 respectivamente.

Notificado para cada reclamación el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, la entidad presenta escrito en el que, en síntesis, formula las siguientes alegaciones:

#### 1. En relación con la resolución con liquidación provisional:

1.1. La entidad **GX SA** tenía la condición de sujeto pasivo de IVA en el momento en que se perfeccionó la compraventa de terrenos rústicos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.Uno.b) de la Ley 37/1992, que establece que se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles en todo caso, quedando por tanto relevada de toda obligación probatoria en cuanto a la demostración de su condición de sujeto pasivo de IVA.

1.2. La regularización se basa adicionalmente en la sentencia Gabalfrisa del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, lo que supone introducir los conceptos de destino previsible de los bienes y de existencia de mala fe o abuso, cuya indeterminación es tan amplia que no es posible regularizar simplemente invocándolos. En cuanto al destino previsible de los terrenos adquiridos en 2005, era la realización de operaciones inmobiliarias que no pudieron realizarse por la crisis inmobiliaria. Respecto a la mala fe, no tiene sentido soportar y pagar cuota de IVA por la adquisición si no existía intención de destinar los terrenos a un proyecto empresarial.

1.3. La regularización no respeta el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido. Con la regularización practicada la AEAT percibe un IVA que de sostenerse su argumentación nunca hubiera percibido, al tratarse de una operación sujeta y exenta de IVA por el artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992.

La operación estaba inicialmente exenta del impuesto, por lo que la argumentación de la Agencia Tributaria carece de sentido cuando la operación se liquida por IVA por expreso deseo del adquirente, que dedujo una cuota que previamente soportó y pagó. Si la entidad no era sujeto pasivo de IVA no debería haber soportado ni pagado IVA alguno ni se lo hubiera deducido, liquidando el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la operación.

Por tanto, la AEAT debería proceder a la devolución de las cuotas de IVA que la entidad satisfizo indebidamente y no sólo inadmitir la deducibilidad de las cuotas por no considerarla sujeto pasivo de IVA, dando lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración.

1.4. La operación de disolución y liquidación de la entidad se sujetó escrupulosamente a la norma fiscal, determinando su sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por el concepto Operaciones societarias, de conformidad con el artículo 19.1.1.º del Real Decreto legislativo 1/1993. No cabe por tanto apreciar mala fe como consecuencia de la tributación de esta operación por parte de la sociedad.

## 2. Respecto del acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria:

2.1. Reiteración en las alegaciones presentadas contra la liquidación provisional.

2.2. Nulidad del acuerdo sancionador por falta de motivación generadora de indefensión. Insuficiente motivación de la concurrencia de culpabilidad en el obligado tributario.

2.3. Limitación de la responsabilidad del sucesor. De conformidad con los apartados 1 y 5 del artículo 40 de la Ley 58/2003 la responsabilidad conjunta por cuota y sanción no puede superar la cuota de liquidación, por lo que no procede en este caso reclamar prácticamente importe alguno por la sanción.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas 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.

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se decretó la acumulación de las reclamaciones interpuestas, mediante acuerdo de 12 de junio de 2015.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si la resolución con liquidación provisional y el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria impugnados son conformes a Derecho.

### Segundo.

Respecto a la resolución con liquidación provisional, la cuestión controvertida consiste en determinar si la entidad GX SA debió proceder a regularizar la deducción de cuotas soportadas practicada a lo largo de los ejercicios 2005 a 2012, como consecuencia de la realización de una única entrega de bienes no generadora del derecho a deducir.

Tal como se expone en el antecedente de hecho primero, la entidad **GX SA**, constituida el 20 de julio de 2005, dedujo en su autoliquidación por el periodo 3T/2005 cuotas soportadas con origen en su mayor parte en la operación de adquisición formalizada en escritura de compraventa de 21 de julio de 2005, por la que la entidad adquiere una participación indivisa en siete fincas rústicas. Durante los ejercicios 2006 a 2012, la entidad practica deducciones de cuotas soportadas sin realizar ninguna entrega de bienes o prestación de servicios, hasta su disolución y liquidación el 14 de enero de 2013, operación que considera no sujeta a gravamen.

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, la entidad puede 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.

Los requisitos recogidos en el artículo 111 de la Ley 37/1992, en su redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000, en el asunto Gabalfrisa) se exponen a continuación:

*“Uno. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.*

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

*Dos. Las deducciones a las 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.*

Tales deducciones se considerarán provisionales y estarán sometidas a las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 de esta Ley”.

Es decir, dicho artículo es aplicable a la entidad GX SA, toda vez que la misma no venía desarrollando actividades empresariales con anterioridad a la adquisición de fincas rústicas realizada el 21 de julio de 2005 o, lo que es lo mismo, no había iniciado la realización efectiva de entregas de bienes o prestaciones de servicios, de manera que únicamente podría deducir las cuotas del impuesto soportadas con ocasión de la adquisición del derecho de opción de compra, en el caso de que cumpliera con los requisitos exigidos por el transcrito artículo 111 de la Ley de IVA.

Establecido lo anterior, es necesario aclarar que tratándose de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan la actividad del sujeto, su calificación como deducibles dependerá de las circunstancias concurrentes en el momento en que se soportaron y, más concretamente, de si en dicho momento la reclamante se encontraba en situación de probar la intención de afectar los citados bienes o servicios a una futura actividad empresarial o profesional. De este modo y si dicha prueba era posible, las cuotas serán deducibles antes o después del inicio de la actividad (siempre con el límite de cuatro años desde que le fueron repercutidas) y, si no lo era, no serán deducibles en ningún momento, en virtud del artículo 93 de la Ley 37/1992, en cuyo apartado Cuatro, dispone que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas ocasiones, como en la sentencia de fecha 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94 (INZO) en la que, a propósito de una sociedad que adquirió la condición de sujeto pasivo por encargar un estudio de rentabilidad, alcanza el Tribunal las siguientes conclusiones:

*“...— salvo en el caso de situaciones fraudulentas o abusivas, la condición de sujeto pasivo no puede serle retirada a dicha sociedad con efecto retroactivo, cuando, a la vista de los resultados del mencionado estudio, se haya decidido no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas al Impuesto”.*

En idéntico sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de fecha 15 de diciembre de 1998, asunto C-37/95 (Ghent Coal), en la que expresamente se afirma que *“Es deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios cuyo destino era la realización de operaciones sujetas, generadoras del derecho a la deducción. Este derecho sigue existiendo aunque, por razones ajenas a la voluntad del contribuyente, nunca lleguen a realizarse estas operaciones”.*

El mismo Tribunal va más allá en su sentencia en relación al caso Finanzamt Goslar contra Brigitte Bristol, sentencia de fecha 8 de junio de 2000, asunto C-400/98 cuando establece lo siguiente:

35. Debe subrayarse 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 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de dicha Directiva (sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 15).

36. Esta interpretación queda corroborada por el tenor literal del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva según el cual el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Con arreglo al artículo 10, apartado 2, de la citada Directiva, esto se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios al sujeto pasivo con derecho a deducir.

37. Además, cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Sexta Directiva sería contraria al principio de neutralidad del IVA, pues supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo, conforme al artículo 17, y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma (sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 23; INZO, antes citada, apartado 16, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 45).

38. El nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado en los primeros gastos de inversión no se halla en modo alguno subordinado al reconocimiento formal por la Administración Tributaria de la condición de sujeto pasivo. El único efecto de este reconocimiento reside en la imposibilidad de privar al sujeto pasivo con efecto retroactivo de dicha condición, una vez reconocida, excepto en las situaciones de abuso o de fraude, sin infringir los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

39. Por lo que respecta al riesgo de abuso alegado por el Gobierno alemán, procede recordar que el artículo 4 de la Sexta Directiva no impide que la Administración Tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas a impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. En este contexto, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas proyectadas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que este último ha fingido querer desplegar una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas (sentencias, antes citadas, Rompelman, apartado 24, INZO, apartados 23 y 24, y Gabalfrisa y otros apartado 46).

40. En estas circunstancias corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si, habida cuenta de las circunstancias del asunto principal y, en particular, de la situación de las obras a mediados de mayo de 1990, la declaración de la intención de iniciar actividades económicas que debían dar lugar a operaciones gravadas se hizo de buena fe y se ve confirmada por elementos objetivos.

41. De no existir circunstancias fraudulentas o abusivas y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de la Sexta Directiva, el principio de neutralidad del IVA exige, como se indicó en el apartado 36 de esta sentencia, que el derecho a deducir, una vez nacido, subsista aun cuando la Administración Tributaria sepa, desde la primera liquidación del impuesto, que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones imponibles, no se realizará.

42. Procede responder, por tanto, a la primera cuestión que los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones efectuadas para la realización de un proyecto de actividad económica subsiste aun cuando la Administración Tributaria sepa, desde la primera liquidación del impuesto, que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones imponibles, no se realizará”.

Más recientemente, se debe citar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 29 de noviembre de 2012, asunto C-257/11 (Gran Via Moinesti), relativa a la adquisición de un terreno con edificaciones que se van a demoler para la promoción de un complejo residencial, en la que se reitera su posición, sosteniendo nuevamente que la adquisición por un particular de bienes y servicios para el desarrollo de una actividad económica que se va a iniciar determina que dicho particular adquiera desde ese momento la condición de sujeto

pasivo (empresario, en términos de la norma interna española) y tenga derecho inmediato de deducción de las cuotas soportadas, siempre que la actividad económica conlleve la realización de operaciones que originen el derecho a deducir. La adquisición de los bienes y servicios es lo que determina la aplicación del sistema IVA y del mecanismo de deducción y la utilización que se haga o se proyecte hacer de los bienes y servicios determinará la magnitud de la deducción inicial y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores. A falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen, sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan, recogiendo en su punto 29 lo siguiente:

*“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)”.*

Es decir, de acuerdo con lo anterior, hay que dejar sentado que a lo que se debe atender es a si, en el momento de soportarse las cuotas, el sujeto pasivo está en condiciones de probar la afectación de los bienes y servicios. De esta forma, si en el citado momento se estima que se cumplían los requisitos para la deducción exigibles a las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad empresarial, los avatares posteriores que pudieran conllevar que dicha actividad económica finalmente no se produjera no pueden determinar de acuerdo con la normativa y jurisprudencia citadas que, con efecto retroactivo, se pretenda despojar a dichos bienes y servicios de su condición de afectos a la actividad, salvo que concurren circunstancias fraudulentas o abusivas.

El criterio expuesto constituye doctrina de este Tribunal Central contenida en resoluciones como la de 27 de abril de 2015 (RG 1242/13), la de 23 de octubre de 2014 (RG 1353/12) o la de 20 de junio de 2013 (RG 21/11).

### **Tercero:**

En el presente caso, no consta que por parte de la Administración tributaria se haya realizado actuación alguna dirigida a comprobar la intención de la entidad de afectar los terrenos adquiridos a una futura actividad empresarial, por lo que no es discutible el derecho a deducir las cuotas soportadas en dicha adquisición ni en las realizadas en ejercicios posteriores. Por otra parte, la entidad practica la deducción de conformidad con lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 37/1992, es decir, se trata de deducciones que tienen carácter provisional y, en su caso, deberán ser regularizadas de conformidad con los artículos 112 y 113 de la Ley 37/1992. Concretamente, el artículo 112 establece:

*“Uno. Las deducciones provisionales a que se refiere el artículo 111 de esta Ley se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.*

*Dos. El porcentaje definitivo a que se refiere el apartado anterior se determinará según lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante el período a que se refiere el citado apartado.*

Tres. La regularización de las deducciones a que se refiere este artículo se realizará del siguiente modo:

*1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, se determinará el importe de la deducción que procedería en aplicación del mencionado porcentaje.*

*2.º Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales practicadas conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de esta Ley.*

3.º La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar”.

En el caso que analizamos, en el periodo 1T/2013, con ocasión de la disolución y liquidación de **GX SA** tiene lugar el reparto patrimonial a los socios de la entidad. En particular, se atribuye a cada uno de los socios **K SA** e **IC SA**, titulares respectivamente del 50% del capital social de **GX SL**, entre otros bienes, una mitad indivisa sobre la treceava parte indivisa del pleno dominio de las fincas adquiridas el 21 de julio de 2005. De esta forma se produce una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con el artículo 8.Dos.2.º de la Ley 37/1992:

*“Dos. También se considerarán entregas de bienes:*

*(...).*

2.º Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

Es decir, desde la constitución de la entidad en el ejercicio 2005 hasta su disolución y liquidación en 2013, la única operación que realiza es la entrega de terrenos resultante de su liquidación, operación sujeta y exenta de conformidad con el artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992 que no origina el derecho a la deducción de cuotas soportadas.

Por tanto, la entidad debió regularizar la deducción de las cuotas soportadas que practicó con anterioridad al inicio de su actividad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley 37/1992, antes transcrito. No obstante, en el presente caso, el porcentaje definitivo de deducción al que se refiere el citado artículo sólo puede ser el correspondiente a la primera y única entrega de bienes que realiza la entidad con ocasión de su disolución y liquidación, puesto que a partir de esta operación la entidad queda extinguida.

Así, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, del 0% en este caso, determina que la entidad debió realizar un ingreso complementario en el periodo 1T/2013, en el que se produce su extinción, por el importe de dichas cuotas soportadas.

Este Tribunal entiende que la fundamentación expuesta responde a las alegaciones de la reclamante. Es claro que no es discutible la condición de empresario que adquiere la entidad GX SA desde el momento que inicia la adquisición de bienes y servicios en los términos que establece el artículo 111 de la Ley 37/1992, analizado en el fundamento de derecho segundo; tampoco se discute la deducción de cuotas soportadas practicada por la citada entidad durante los ejercicios 2005 a 2012, sino que se confirma la procedencia de regularizar dichas cuotas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 112 de la misma Ley. Por último, en ningún caso se produce un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, desde el momento en el que el derecho a la deducción de cuotas soportadas se condiciona a la realización por parte del sujeto pasivo de operaciones sujetas y no exentas generadoras de tal derecho en los términos previstos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992. En el presente caso, la única entrega de bienes que realiza la entidad es una operación sujeta y exenta del impuesto que no genera el derecho a deducir, por lo que, si bien, como hemos indicado, no se discute el derecho de la entidad a la deducción de cuotas soportadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111 de la citada Ley, sí es procedente regularizar las deducciones en aplicación del artículo 112.

Sólo cabe, de acuerdo con todo lo anterior, confirmar la regularización practicada.

#### Cuarto.

Respecto al acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, la entidad reclamante alega la falta de motivación de la culpabilidad del obligado tributario en la comisión de la infracción.

La existencia de la infracción tributaria viene determinada por la concurrencia de dos elementos esenciales: el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad. En el presente caso, se impone sanción en el periodo 1T/2013 por la comisión de la infracción regulada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Nada objeta la interesada en cuanto a la tipicidad de la infracción, por lo que al no apreciar error al respecto, este Tribunal confirma la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, así como su calificación.

En cuanto al análisis de la culpabilidad, debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone:

*«La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.»*

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, *“ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados”*.

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de *“vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación*

*jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria”.*

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Es importante traer a colación la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

El acuerdo sancionador impugnado contiene la siguiente motivación de la concurrencia de culpabilidad:

*«En lo que se refiere al juicio de culpabilidad imputable a la conducta de la sociedad **GX SA** (nº NIF) , de conformidad con lo establecido en el artículo 183.1 de la LGT, las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. Y profundizando en este concepto de negligencia, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de ‘vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria’. Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una cierta laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.*

*La negligencia, según ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central debe ser entendida como un descuido, un cierto desprecio o menoscabo de la norma, o si se quiere una cierta laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por ella que lleva aparejada una actuación contraria al deber jurídico de proteger los intereses de la Hacienda Pública.*

*En este caso, sí se aprecia culpa o, al menos, negligencia en la actuación de sociedad **GX SA** (nº NIF) ya que en relación a la regularización del IVA 1T 2013 contenida en la citada liquidación provisional consta que la sociedad **GX SA** (nº NIF) ha dejado de declarar en el IVA 1T 2013 las deducciones declaradas y deducidas por la*

sociedad **GX SA** (nº NIF) durante los años 2005 a 2012 en las autoliquidaciones de IVA por cuantía total 1.395.053,58 euros (en esencia por la deducción de la cuota de IVA de 1.361.365,20 euros por la compra de una parte indivisa de terrenos rústicos en fecha 21/07/2005 conforme se detalla en la propuesta de liquidación provisional IVA ejercicio 2013 del 1T, 2T, 3T y 4T y confirmado en la liquidación provisional IVA ejercicio 2013 del 1T, 2T, 3T y 4T ); resultando claro que procedía dicha regularización de deducciones ya que de acuerdo a las pruebas existentes, en este caso, las deducciones han devenido improcedentes en el IVA 1T del año 2013 con posterioridad a la adquisición de bienes y/o servicios y con el elevado transcurso de los años ( 2006, 2007, ..., 2013) al no haberse probado el carácter de sujeto pasivo del IVA y no apreciarse buena fe en la actuación del interesado, no existiendo actividad alguna de entrega de bienes efectuada en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en toda la existencia de la sociedad **GX SA** (nº NIF).

(...).

Por tanto, por todo lo expuesto anteriormente, resulta suficientemente clara la regularización como para apreciar este órgano de la AEAT culpa, o al menos, negligencia en la actuación de la sociedad **GX SA**; habiendo sido necesario la realización de una actividad de comprobación por parte de la Agencia Tributaria para descubrir la citada omisión de la sociedad **GX SA** que ni siquiera efectuó la presentación de autoliquidación alguna correspondiente al IVA 1T 2013; por tanto, se produce el elemento subjetivo de la infracción tributaria.»

Este Tribunal considera suficientemente acreditada la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, por lo que procede declarar conforme a Derecho el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria impugnado.

#### Quinto.

Por último, alega la reclamante que de conformidad con los apartados 1 y 5 del artículo 40 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la responsabilidad conjunta por cuota y sanción no puede superar la cuota de liquidación, por lo que no procede en este caso reclamar prácticamente importe alguno por la sanción.

El artículo 40 de la Ley 58/2003 establece en sus apartados 1 y 5:

*“1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.*

*Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.*

(...).

*5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo”.*

La alegación de la reclamante debe ser estimada, dado que, si bien la Administración actúa correctamente determinando el importe de la sanción que corresponde conforme a la Ley, no es correcto exigir a la reclamante en su condición de sucesora del obligado tributario la totalidad de dicho importe sin tener en cuenta las limitaciones que imponen los preceptos transcritos en cuanto al valor de la cuota de liquidación que corresponda a cada socio que, tal como se indica en la resolución con liquidación provisional impugnada, asciende a 1.589.948,81 euros.

En el mismo sentido se ha pronunciado previamente este Tribunal Central en resolución de 6 de octubre de 2016 (00/1533/2015).

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas,

#### ACUERDA

**desestimar** la reclamación 312/15 y **estimar parcialmente las reclamaciones** 4521/15 y 4935/15 en los términos señalados en el fundamento de derecho quinto de la presente resolución.

Volver

Final del formulario

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

#### DESESTIMARLO.

[1] Señala Salvador Miranda Calderín, en su obra "Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013", pág.695 : El plazo en que ha de materializarse las dotaciones de la RIC no ha entrañado grandes dificultades de interpretación, máxime cuando la propia Administración tributaria entendió en su día que el periodo de tres años que señala el texto legal comenzaba en el ejercicio en que se dotaba la RIC, no en el ejercicio en que se devengaba el beneficio destinado a la RIC, alargándose así el plazo un año más. De esta forma, el plazo de materialización pasó de tres a cuatro años, cuestión que benefició ampliamente al empresariado."

[2] Respecto de esta punto, este TEAC entiende que la exigencia de este requisito debe entenderse superada tras la reforma experimentada por la legislación reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en la medida en que tras la apreciación de la concurrencia de interés casacional, basta con que el Tribunal Supremo dicte una única sentencia para que podamos apreciar la existencia de jurisprudencia.

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