

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084031

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 10 de noviembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1399/2021

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones del derecho a deducir. Afectación directa y exclusiva de los bienes y servicios adquiridos a la actividad. *Servicios de asesoramiento prestados en el marco de operaciones exentas.* La entidad recurrente era propietaria de un terreno que fue objeto de expropiación por el Ayuntamiento de Madrid con destino a Zona Verde Básica del Plan General de Ordenación Urbana del suelo urbano común. El justiprecio fue modificado en vía contencioso-administrativa con ocasión de la interposición de un recurso contra el acuerdo de expropiación y determinación del mismo. Los servicios de asesoramiento durante la tramitación del expediente de expropiación y el recurso interpuesto contra el acuerdo de determinación del justiprecio, fueron documentados en una factura de fecha 30 de septiembre de 2015. La recurrente practicó deducciones de las cuotas soportadas de IVA por la adquisición de tales servicios, lo que originó que se incoara un procedimiento de comprobación limitada que terminó con el dictado de una liquidación provisional relativa al IVA de septiembre de 2015, motivada por la denegación del derecho a la deducción de la cuota de IVA soportada en la citada factura, al tratarse de la transmisión de un terreno calificado como suelo dotacional público y ser una operación exenta. En la sentencia aquí recurrida se desestiman las alegaciones sostenidas por la actora referentes a la procedencia de la deducción discutida de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de unos servicios de asesoramiento prestados en el marco de operaciones sobre las que no hay controversia que se encontraban exentas o no sujetas (entrega de terrenos en virtud de un expediente de expropiación forzosa para viales, parques y jardines y obtención de una indemnización por ocupación ilegal). En cumplimiento de lo dispuesto en los arts.92 y 94.Uno Ley IVA, entiende la Sala de instancia que no procede la deducción pretendida, pues la cuota soportada fue generada en unos servicios que tuvieron como finalidad mejorar las condiciones económicas de una expropiación forzosa de un solar mediante la obtención de un mayor justiprecio y de una indemnización por ocupación ilegal, operaciones en las que no se repercutió IVA y en las que no se aprecia una vinculación directa con la actividad económica de la empresa actora. Tal ausencia de vinculación deviene en la inaplicación de las sentencias del TJUE que habían sido invocadas en apoyo de su pretensión por la recurrente. La cuestión que plantea interés casacional consiste en determinar si procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general. Conviene un pronunciamiento por parte de este Tribunal a fin de que se determine si procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general [Vid., STSJ de Madrid den 17 de diciembre de 2020, recurso n.º 1030/2019 (NFJ084033), contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92 y 94.

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH

Don INES MARIA HUERTA GARICANO

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 10/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1399/2021

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1399/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D^a. María Isabel Perelló Doménech

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Rafael Toledano Cantero

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de noviembre de 2021.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora doña María José Barabino Ballesteros, en representación de la entidad BENET VEINTE, S.L., asistida de la letrada doña Eva María Linares Acero, presentó escrito el 9 de febrero de 2021 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 17 de diciembre de 2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 1030/2019, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de marzo de 2019 relativa a liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), del mes de septiembre de 2015.

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre, (DOL de 11 diciembre 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007), "Directiva IVA"; artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre de 2003), "LGT"; artículo 92 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE 29 diciembre 1992, rect. BOE 8 febrero 1993), "LIVA" y, por último, la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de 26 de mayo de 2005, caso Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz, asunto C-465/03, y en la sentencia de 22 de febrero de 2001, caso Abbey National contra Commissioners of Customs & Excise, asunto C-408/98.

La normativa y jurisprudencia aludidas se consideran infringidas por la sentencia recurrida, en síntesis, por cuanto la Sala de instancia ha hecho una interpretación rígida del derecho a la deducción en lugar de concluir, de acuerdo con ellas, que las cuotas soportadas de IVA en la adquisición de servicios prestados en operaciones exentas o no sujetas pero que pueden redundar en beneficio de la actividad general de la empresa, pueden ser deducibles.

3. Del escrito de preparación se infiere que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida resultan determinantes del fallo, pues de haberse acogido la tesis propugnada por la entidad ahora recurrente, la sala de instancia habría llegado a la conclusión de que era admisible la deducción aplicada, lo que habría conducido a la estimación íntegra del recurso.

Asimismo, la recurrente entiende que en su recurso de casación concurren las circunstancias previstas en las letras a), c) y f) del artículo 88.2 LJCA, lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

En particular, afirma que aparece el supuesto del apartado a) del artículo 88.2 LJCA porque la sentencia recurrida hace una "interpretación del artículo 168 de la Directiva 112/206/CE (...) para impedir la deducción del IVA soportado por los servicios prestados por Flagherty & Flagherty, (...) contraria a la interpretación que efectúan otros órganos jurisdiccionales"; el del apartado c) porque fija una doctrina que trasciende del caso concreto que se enjuicia, "afectando a un gran número de situaciones, teniendo en cuenta el gran número de entidades que en el territorio nacional ejercen actividades sujetas a IVA (íntegra o parcialmente), siendo previsible que estas entidades contraten la prestación de servicios para operaciones exentas, que sin embargo sean prestadas en beneficio de la actividad", así como el del apartado f) porque "interpreta y aplica el artículo 168 de la Directiva 112/206/CE en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

Resta añadir que la defensa de la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo se deduce de los alegatos contenidos en la justificación del interés casacional objetivo y se basa en que se trata de una cuestión con gran proyección.

Segundo.

La Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 15 de febrero de 2021. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la entidad mercantil recurrente y la administración recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil BENET VEINTE, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito la sociedad recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias de interés casacional del artículo 88.2 a), b) y f) LJCA.

Segundo.

A tenor de las alegaciones introducidas en el escrito de preparación del recurso y de la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, la cuestión jurídica se circunscribe a si el principio de neutralidad del IVA permite la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones exentas o no sujetas al impuesto, cuando mediante tales negocios se beneficie la actividad general de la entidad sujeta, y si la vinculación de tales bienes o servicios con tal actividad general ha de ser directa o inmediata.

Tercero.

A fin de centrar las cuestiones planteadas y necesitadas de esclarecimiento, conviene partir de la secuencia de hechos que interesan al caso y que se deduce de lo recogido en la resolución económico-administrativa y en la sentencia recurrida:

La entidad recurrente era propietaria de un terreno que fue objeto de expropiación por el Ayuntamiento de Madrid con destino a Zona Verde Básica del Plan General de Ordenación Urbana del suelo urbano común. El justiprecio, que fue fijado en la cantidad de 4.393.767,39 euros, fue modificado en vía contencioso-administrativa con ocasión de la interposición de un recurso contra el acuerdo de expropiación y determinación del mismo. En sentencia de 5 de junio de 2014 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, rec. 804/2014, se fijó un justiprecio en la cantidad de 6.353.831,07 euros.

Los servicios de asesoramiento prestados por la entidad Flaguerty & Flaguerty durante la tramitación del expediente de expropiación y el recurso interpuesto contra el acuerdo de determinación del justiprecio, fueron documentados en una factura de fecha 30 de septiembre de 2015.

La entidad mercantil BENET VEINTE, S.L. practicó deducciones de las cuotas soportadas de IVA por la adquisición de tales servicios, lo que originó que se incoara un procedimiento de comprobación limitada que terminó con el dictado de una liquidación provisional relativa al IVA de septiembre de 2015, motivada por la denegación del derecho a la deducción de la cuota de IVA soportada en la citada factura, al tratarse de la transmisión de un terreno calificado como suelo dotacional público y ser una operación exenta, cuota que ascendía a la cantidad de 53.867,00 euros.

La liquidación practicada fue objeto de reclamación económico-administrativa que terminó por ser desestimada en la resolución del TEAR de Madrid de 28 de marzo de 2019.

Frente a este acto se formuló por la interesada recurso contencioso-administrativo que fue, asimismo, desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

Cuarto.

En la sentencia de 17 de diciembre de 2020, hoy recurrida, se desestiman las alegaciones sostenidas por la actora referentes a la procedencia de la deducción discutida de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de unos servicios de asesoramiento prestados en el marco de operaciones sobre las que no hay controversia que se encontraban exentas o no sujetas (entrega de terrenos en virtud de un expediente de expropiación forzosa para viales, parques y jardines y obtención de una indemnización por ocupación ilegal). En cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 92 y 94.Uno LIVA, entiende la Sala de instancia que no procede la deducción pretendida, pues la cuota soportada fue generada en unos servicios que tuvieron como finalidad mejorar las condiciones económicas de una expropiación forzosa de un solar mediante la obtención de un mayor justiprecio y de una indemnización por ocupación ilegal, operaciones en las que no se repercutió IVA y en las que no se aprecia una vinculación directa con la actividad económica de la empresa actora. Tal ausencia de vinculación deviene en la inaplicación de las sentencias del TJUE que habían sido invocadas en apoyo de su pretensión por la recurrente.

Quinto.

Con carácter previo a determinar las cuestiones en que concurre el necesario interés casacional objetivo para que se admita el presente recurso de casación, ha de exponerse el precepto legal y la jurisprudencia que hubo de ser tomado en consideración en el supuesto que se sitúa en el origen de esta litis.

Dispone el artículo 92 LIVA, cuya interpretación se propugna, en la redacción vigente, cuanto sigue:

"Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

(...)

Dos. El derecho a la deducción, establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley."

Por su parte, el artículo 94 LIVA, establece en su apartado uno, en la redacción aplicable *ratione temporis*, que "(l)os sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 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 las siguientes operaciones:

1º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)"

Si bien una interpretación literal de estos preceptos determinaría la denegación de la deducción de las cuotas soportadas en operaciones no sujetas o sujetas y exentas, es menester recordar que la doctrina emanada del TJUE ha reconocido la supervivencia de este derecho en determinados casos. Tal es el caso analizado en la sentencia de 22 de febrero de 2001, caso *Abbey National contra Commissioners of Customs & Excise*, asunto C-408/98, en la que se reconoce que en la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, aunque no sea considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. Esto implica que "si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios".

En el mismo sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005 en el caso *Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz*, asunto C-465/03, en la que se concluye que una empresa tiene derecho a la deducción íntegra del IVA que gravó los gastos asumidos por los distintos servicios que le fueron prestados con ocasión de la emisión de acciones con ocasión de su salida a Bolsa, operación exenta, a condición de que la totalidad de las operaciones que efectúe dicha sociedad en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas.

Posteriormente, se han dictado sentencias por el TJUE que insisten en la necesidad de acreditar una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y una operación gravada por la que se repercute el IVA para que nazca el derecho a deducción, verbigracia sentencia de 21 de febrero de 2013, Caso *Finanzamt Köln-Nord contra Wolfram Becker*, asunto C-104/12.

Por último, debe transcribirse el artículo 168 de la Directiva IVA, que invoca la recurrente en defensa de su tesis, y cuya dicción es la que sigue:

"En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo".

Sexto.

Sobre la cuestión que la parte recurrente pretende someter a consideración de la Sala, referente a si es posible deducir el IVA soportado en la recepción de servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando reviertan en un beneficio económico para la empresa por redundar en su actividad general, es posible apreciar un verdadero interés casacional objetivo en los términos exigidos por la LJCA. En particular, puede apreciarse la concurrencia de las circunstancias comprendidas en las letras f) y b) del artículo 88.2 LJCA, visto el contenido interpretativo de las sentencias aludidas en el razonamiento anterior y la proyección que una doctrina sobre esta cuestión puede alcanzar, habida cuenta de la probabilidad de que empresas que realizan una actividad general sujeta al impuesto y no exenta incurran en gastos que pudieran estar relacionados con la misma, aunque se generaran en operaciones exentas o no sujetas.

Conviene, por tanto, la emisión de un pronunciamiento por parte de este Tribunal a fin de que se determine si procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general.

Séptimo.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el anterior razonamiento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 168 de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre, (DOL de 11 diciembre 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007), "Directiva IVA", y 92 y 94 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE 29 diciembre 1992, rect. BOE 8 febrero 1993), "LIVA".

Octavo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Noveno.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación registrado con el número RCA/1399/2021, preparado por la procuradora doña María José Barabino Ballesteros, en representación de la entidad BENET VEINTE, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 17 de diciembre de 2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 1030/2019.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 168 de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre, (DOL de 11 diciembre 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007), "Directiva IVA", y 92 y 94 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE 29 diciembre 1992, rect. BOE 8 febrero 1993), "LIVA".

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.