

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094450

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 202/2024, 20 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1465/2021

SUMARIO:

Procedimiento de gestión tributaria. Procedimiento de comprobación limitada. *Alcance de las actuaciones de comprobación.* No se ha producido una extralimitación del órgano de Gestión en relación con el alcance que se había fijado en el procedimiento de comprobación limitada, sin que concurra ninguno de los motivos de nulidad de pleno, ya que, contrariamente a lo manifestado en la demanda, la Administración no ha comprobado la actividad llevada a cabo en filiales situadas fuera del territorio del territorio de aplicación del IVA, limitándose a analizar los documentos aportados por la demandante a los efectos de determinar si se cumplen o no los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes, sin que se haya generado ningún tipo de indefensión a la demandante, pues precisamente son los documentos que aporta los que son objeto de análisis.

IVA. Deducciones. Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. Servicios relacionados con inmuebles sitios fuera del territorio de aplicación del IVA. *No puede confundirse la neutralidad del impuesto con la pretensión de que todas las facturas sean deducibles en los importes de IVA soportados.* La demandante defiende que la actividad empresarial que pretende iniciar se refiere a la actividad de promoción inmobiliaria en relación con adquisición de unos derechos en litigio sobre un terreno sito en una zona turística de Punta Cana para poder adquirir la titularidad del mismo con la intención de desarrollar su actividad económica, ya fuese mediante la promoción inmobiliaria como explotación hotelera, para construcción y transmisión de edificaciones (primera entrega), o la simple venta del terreno (segunda entrega). Sin embargo, el bien inmueble al que se refiere no se encuentra en un territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino en la República Dominicana. Por ello, los servicios contratados por la entidad actora no se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto que, en ningún caso, no justifican la intención, confirmada por elementos objetivos, de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al impuesto. La circunstancia de que si la operación se realizara en España sí pudiera originar el derecho a la deducción no implica que al realizarse fuera del territorio de aplicación del Impuesto se generase el derecho a la deducción, pues es requisito imprescindible que se trate de una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que no ocurre cuando el bien inmueble se encuentra fuera del territorio de aplicación del Impuesto. La circunstancia de que los emisores de las facturas sean entidades o personas residentes en España, no justifica por sí sola la procedencia de la deducibilidad de los importes de IVA soportado en esas facturas, pues es necesario, como se ha indicado que el inicio de la actividad se refiera a una actividad sujeta al IVA, lo que no ocurre en el presente caso. Los servicios recibidos por la recurrente de asesoramiento fiscal, legal, contable y financiero general, asesoramiento en los cierres contables, tanto de la entidad española como de sus filiales en República Dominicana, honorarios por servicios profesionales en relación con la negociación y obtención de préstamos, etc., no justifican la intención de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al Impuesto, pues no prueba la demandante que correspondan a la intención de iniciar una actividad sujeta al Impuesto. Por tanto, no puede considerarse que la recurrente haya probado la intención de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al impuesto, confirmada por elementos objetivos. [Vid., STS, de 19 de julio de 2017, recurso nº 3017/2016 (NFJ067411)].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5.Dos, 20.Uno.18.a), 70.Uno, 92, 94, 95, 96, 97 y 111.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 117, 136 y 138.

Ley 39/2015 (PAC), arts. 47 y 48.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 12, 17 y 22.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 168.

Código Civil, art. 1214.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 27.

PONENTE:

Don José Alberto Gallego Laguna.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0032600

Procedimiento Ordinario 1465/2021

Demandante: LUSTRO INVERSIONES, S.L.

PROCURADOR Dña. MARIA SALUD JIMENEZ MUÑOZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 202/2024

RECURSO NÚM.: 1465/2021

PROCURADOR Dña. MARIA SALUD JIMENEZ MUÑOZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ormosa Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a 20 de marzo de 2024.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1465-2021, interpuesto por la entidad LUSTRO INVERSIONES, S.L, representado por la Procuradora Dña. MARIA SALUD JIMENEZ MUÑOZ, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número NUM000, NUM001, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre el valor añadido, ejercicio 2018, contra el acuerdo de liquidación y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 19 de marzo de 2024, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de abril de 2021, en la que acuerda estimar en parte las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- La reclamación NUM000 se interpone contra el Acuerdo de liquidación provisional núm. de referencia NUM002 correspondiente al IVA ejercicio 2018, periodos 1T, 2T, 3T y 4T, siendo la cuantía de ésta reclamación 109.801,45 euros.

- La reclamación NUM001 se interpone contra el acuerdo de imposición de sanción núm. de referencia NUM002 correspondiente al IVA ejercicio 2018, periodo 4T, siendo la cuantía de la reclamación 2.819,41 euros.

La indicada resolución del TEAR acordó que la reclamación número NUM000 se desestima, y la reclamación número NUM001 se estima, anulando la sanción por falta de motivación suficiente.

Segundo.

La entidad recurrente solicita en la demanda que se anule la liquidación objeto de recurso y admita la autoliquidación de IVA del ejercicio 2018 presentada.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que el procedimiento que ahora nos ocupa versa sobre la deducibilidad de cuotas de IVA soportado por importe de 109.847,80?, importe correspondiente a 3 facturas de servicios de asesoramiento jurídico contratados por LUSTRO INVERSIONES SL en el ejercicio 2018.

La entidad adquirió unos derechos en litigio sobre un terreno sito en una zona turística de Punta Cana para poder adquirir la titularidad del mismo con la intención de desarrollar su actividad económica, ya fuese mediante la

promoción inmobiliaria como explotación hotelera, para construcción y transmisión de edificaciones (primera entrega), o la simple venta del terreno (segunda entrega). Cualquiera de estas tres posibles actividades proporciona el derecho a deducción de las cuotas soportadas de IVA en el ejercicio de su actividad a la empresa. LUSTRO Inversiones SL no había realizado entrega de bienes alguna, además de que la adquisición de este terreno no presupone que la empresa finalmente vaya a realizar actividad económica alguna en él.

Manifiesta que la actividad de promoción inmobiliaria no es ni la única ni la principal actividad de la entidad, pues así lo recoge el artículo 2 de sus Estatutos Sociales. LUSTRO INVERSIONES SL ya desarrollaba actividad económica, pues prestaba servicios de gestión y organización a las filiales de República Dominicana y prueba de ello son las facturas aportadas devengadas en el ejercicio 2018.

LUSTRO INVERSIONES SL, con domicilio en Madrid, contrata los servicios jurídicos de ANDERSEN TAX & LEGAL IBERIA SLP y de Dulce, empresa y profesionales situadas también en el Territorio de Aplicación del Impuesto. El objeto de estos servicios jurídicos es variado, como podemos ver en las facturas que fueron aportadas en el procedimiento de gestión tributaria y se incluyen:

- Asesoramiento fiscal, legal, contable y financiero general a LUSTRO Inversiones SL (entidad española).
- Asesoramiento en los cierres contables, tanto de la entidad española como de sus filiales en República Dominicana.
- Asesoramiento fiscal en distintas operaciones previstas de la sociedad.
- Atención al seguimiento de los pleitos en República Dominicana. Coordinación con los abogados en trabajos jurídicos, entre ellos, el recurso de Casación ante la Corte Suprema de Justicia de la República Dominicana, en relación con la ejecución de la sentencia de desalojo parcial de algunos terrenos.
- Honorarios por servicios profesionales en relación con la negociación y obtención de préstamos.

Las facturas objeto de comprobación, se incluyen servicios prestados a LUSTRO Inversiones SL no relacionados con las filiales de República Dominicana.

En relación con la factura recibida de ANDERSEN TAX & LEGAL IBERIA SLP con registro N.º NUM003, en la liquidación se elimina la totalidad de la cuota de IVA soportado en esta factura por tener relación con el litigio relativo al terreno situado en República Dominicana. Sin embargo, no se tiene en cuenta que el global de la factura incluye varios conceptos y solo uno de ellos está relacionado con el litigio, el resto son servicios de asesoramiento fiscal y financiero, cierres contables y apoyo en distintas operaciones llevadas a cabo por LUSTRO Inversiones SL.

La factura recibida de Dulce tiene por objeto principal el recurso de casación en República Dominicana y la ejecución de la sentencia de desalojo. LUSTRO INVERSIONES SL tiene derecho a deducir las cuotas soportadas de IVA relacionadas con el terreno situado en República Dominicana en tanto en cuanto se trata de una operación realizada fuera del TAI pero que de haberse realizado en España hubiera originado derecho a deducción.

Entiende que procede la deducibilidad por parte de LUSTRO INVERSIONES SL de los importes destinados a asesoramiento legal sobre la operación descrita es la posibilidad de deducir cuotas de IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad económica. Cita el artículo 111 de la Ley de IVA. Considera demostrada la intención que pudo tener esta parte al adquirir el referenciado inmueble hemos de considerar los posibles parámetros o elementos establecidos en la jurisprudencia comunitaria por el TJUE en su sentencia de fecha 11 de julio de 1991 y avalada por el Tribunal Supremo en su sentencia 1336/2017, por la naturaleza de los servicios adquiridos en consonancia con el tipo de la actividad que se tiene intención de desarrollar, el cumplimiento de los requisitos administrativos y contables exigidos a los empresarios y profesionales por la normativa reguladora del Impuesto. En cuanto al período transcurrido entre la adquisición de los mismos y su utilización en dichas actividades, adquirió los servicios relacionados con el terreno referenciado durante 2016, pero a día de la demanda todavía no ha podido hacer uso del inmueble, y ha expirado su derecho a ejercitar la opción de compra en fecha 31 de diciembre de 2018. Esta demora no resulta achacable a la Compañía, ya que ha seguido todos los trámites establecidos al efecto en la normativa local aplicable (en este caso la correspondiente a la República Dominicana) sino que la demora se debe a la tardanza de los tribunales locales para hacer cumplir las resoluciones, por lo que esta circunstancia no puede tenerse en cuenta en perjuicio de la Compañía.

Que con la adquisición de este terreno la entidad pretendía iniciar su actividad en República Dominicana. Cita la sentencia de fecha 29 de febrero de 1996 (asunto C-110/94, Inzo) del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que es la primera que aborda esta cuestión, en relación con la posterior decisión del sujeto pasivo de no continuar con la actividad. Por lo tanto, de acuerdo a lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a efectos de la deducción no es relevante que la Compañía no haya desarrollado todavía la actividad económica correspondiente, o incluso que finalmente nunca llegue a desarrollarla, ya que el derecho a la deducción no se perdería aun cuando finalmente la actividad económica nunca llegase a realizarse.

Alega extralimitación facultades órgano de gestión tributaria, porque la liquidación se fundamenta en la falta de actividad, según la Administración Tributaria, de LUSTRO INVERSIONES SL, hecho que ha sido comprobado por la Administración sin formar parte del alcance del procedimiento. En este caso, no solo rebasa los límites del alcance al comprobar la existencia de actividad económica previa en LUSTRO Inversiones SL, si no que procede a

revisar datos relacionados con entidades residentes en el extranjero, hecho que escapa totalmente de sus facultades.

Concluye la demanda, manifestando que la primera argumentación relativa a la falta de actividad económica no puede impedir la deducibilidad de las dos facturas recibidas de ANDERSEN TAX & LEGAL IBERIA SLP, pues una de ellas venía relacionada con la obtención de financiación para la actividad económica y la otra recogía varios conceptos relacionados con cierres contables y asesoramiento fiscal y legal a la entidad. Respecto a la tercera factura objeto de comprobación, recibida por parte de la abogada Dulce, en la alegación cuarta ha quedado probado no solo la intención de la entidad de destinar el terreno, y con ello los servicios relacionados con él, a la actividad económica, sino también la posibilidad de deducir cuotas de IVA aunque nunca se llegue a iniciar actividad económica alguna, por lo que la única argumentación que sustentaba la postura de la Administración queda totalmente desvirtuada. Todo ello sumado a la incapacidad de los órganos de gestión tributaria para comprobar la actividad llevada a cabo en filiales situadas fuera del territorio del TAI y la falta de aportación de prueba por parte de la Administración que rebata la prueba aportada por esta parte sobre la intención de desarrollar actividad económica sitúa a esta parte en una situación de indefensión e inseguridad jurídica plena al enfrentar a un órgano de la Administración incompetente por su capacidad -los órganos de gestión no tienen potestades suficientes para determinar cuestiones relacionadas con el extranjero-, a un procedimiento inadecuado para el alcance pretendido y a unas manifestaciones apodícticas que no permiten contrarrestarlas.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que la entidad no venía desarrollando con anterioridad entregas de bienes ni prestación de servicios. La inexistencia de la realización de una actividad económica se deriva de que los derechos de litigio adquiridos no suponen la adquisición de un inmueble, así como tampoco presupone la realización de actividad si éste finalmente es adquirido. El único elemento aportado por la recurrente ha sido la adquisición, a través de un documento privado, de los derechos en litigio sobre ciertos solares situados en la República Dominicana de fecha 15 de marzo de 2015. El resto de la documentación aportada no puede constituir prueba en el procedimiento, al no reunir los requisitos para ello. Por otra parte, en el momento de haber soportado las cuotas de los servicios jurídicos la recurrente no sabía si el terreno podría ser adquirido (incluso contractualmente se indica la posibilidad de su no adquisición), por lo que es evidente que si no dispone de terrenos o activos para iniciar la actividad no puede alegarse que se incurra en gastos preparatorios para la realización de la misma toda vez que en la fecha en que se practicó la liquidación (2019) aún no disponía de los terrenos. Se trataba, por tanto, de un hecho incierto que empezó a originar costes en el ejercicio 2015 y que en 2019 continuaba sin resolverse.

La oficina gestora dicta acuerdo de liquidación en el que regulariza las cuotas soportadas en los servicios de asesoramiento jurídico recibidos de Andersen Tax & Legal Iberia SLP y Da Dulce sobre los derechos de litigio adquiridos con la intención de poder adquirir el terreno situado en la parcela nº NUM004 del distrito catastral NUM005 del distrito Higüey, provincia de Altigracia, sector turístico de Cabeza de Toro (Punta Cana) para desarrollar posteriormente alguna de las siguientes actividades:

- 1) Promoción Inmobiliaria para su explotación hotelera o similar.
- 2) Promoción para la posterior transmisión de las edificaciones resultantes.
- 3) Venta de los mismos en el estado en que se adquieran.

Y todo ello al no haber quedado acreditada mediante elementos objetivos la intencionalidad de la Compañía de destinar los servicios adquiridos al desarrollo de una actividad económica.

Manifiesta el Abogado del Estado que, en el presente caso la Administración, teniendo en cuenta que la entidad no venía desarrollando con anterioridad entregas de bienes ni prestación de servicios, dicta liquidación por entender que los derechos de litigio, sobre ciertos solares situados en la República Dominicana, adquiridos no suponen la adquisición de un inmueble ni tampoco presupone la realización de actividad si este finalmente es adquirido, correspondiendo a la interesada la carga de la prueba; y así se comprueba que en el documento privado de adquisición de los derechos de litigio aportado, cuyo pago no ha sido realizado, se indica la posibilidad de su no adquisición, por lo que es evidente que si no dispone de terrenos o activos para iniciar la actividad tampoco puede alegarse que son gastos preparatorios de la realización de la misma toda vez que en el ejercicio 2019, año de la última regularización realizada por la oficina gestora, la interesada todavía no disponía de los mismos, ya que tanto la titularidad de éstos, como una cuestión relativa a unas servidumbres de paso, aún se encuentran en litigio y en trámites de reconocimiento oficial por parte de las autoridades judiciales dominicanas. Por tanto, no sabiendo a ciencia cierta si se va a adquirir el terreno y en el supuesto incierto de que se adquiriera desconociendo su destino y si dicha operación daría derecho a deducción del IVA en España conforme a las reglas de localización previstas en el artículo 70.Uno de la LIVA, que establece que en el supuesto de una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble (terreno) el lugar de realización de la prestación del servicio es donde se localiza el inmueble, lo

que no origina derecho a la deducción de dichas cuotas soportadas en el territorio IVA Español. De lo expuesto se concluye que la interesada no ha probado suficientemente, mediante elementos objetivos, ni el desarrollo ni la intención de desarrollar una actividad económica. Cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007 (rec. 4156/2002) y sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación al caso Finanzamt Goslar contra Brigitte Bristol, sentencia de fecha 8 de junio de 2000, asunto C-400/98. Mantener abierta por un tiempo indefinido la posibilidad de deducción o compensación de las cuotas del Impuesto anteriores al inicio de la actividad choca con el principio básico de la seguridad jurídica, que impone límites temporales a todos, Administración e interesados, y que se concretan en los plazos de prescripción.

En cuanto a la extralimitación de las facultades por parte de los órganos gestores. En primer lugar, hasta el momento presente no se ha planteado esta cuestión por la recurrente, por lo que introducirlo en el escrito de demanda resulta absolutamente improcedente. No se trata, como de contrario se podría alegar, de un nuevo argumento impugnatorio, sino de una pretensión radicalmente nueva. Considera que no puede afirmarse que los órganos administrativos se hayan extralimitado, puesto que si se examina el alcance de la comprobación, se aprecia que el objeto de la misma era determinar la concurrencia del cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la deducción y eso y no otra cosa es lo que ha hecho la Administración, teniendo en cuenta sólo los documentos aportados por la recurrente y aquéllos de los que la Administración disponía. No ha existido, por tanto, la extralimitación pretendida y las alegaciones de la recurrente sobre esta cuestión deben ser desestimadas, al igual que todas las demás.

Cuarto.

En el análisis de la controversia suscitada en el presente recurso se debe partir de que, en la liquidación provisional, de fecha 18 de octubre de 2019, en su apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", expresa.

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a formular regularización de la situación tributaria del periodo que se indica a continuación, ya que en la correspondiente autoliquidación no se han declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la respectiva liquidación provisional que se adjunta. En concreto:

Respecto del periodo 4T del ejercicio 2018:

- Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992.

- El "Importe a devolver" es incorrecto.

- A) La Sociedad el 20-05-2019 recibe requerimiento para que aporte:

Libro Registro de Facturas Emitidas.
Libro Registro de Facturas Recibidas.
Lo presenta por RGE el 31-05-2019.

B) El 4-7-2018 se le notifica requerimiento para que aporte:

Descripción de la actividad.
Facturas Recibidas.
No presenta lo requerido.

C) El 15-7-2018 se le vuelve a notifica requerimiento para que aporte:

Descripción de la actividad.
Facturas Recibidas.
Escritura Pública del terreno sito en la República Dominicana parcela nº NUM004 del distrito catastral nº NUM005 del distrito Higüey, provincia de Altigracia, sector turístico de Cabeza de Toro (Punta Cana).
Aporta documentación el 1-8-2019.

En relación a la aportación de la Escritura de compra la Sociedad manifiesta lo siguiente; En relación con lo anterior, la Compañía, en el curso de su actividad, adquirió en fecha 15 de enero de 2015 a la mercantil Paraíso Tropical, S.A. (en adelante 'Paraíso Tropical'), mercantil constituida de acuerdo a la normativa de la República Dominicana, los derechos en litigio sobre un terreno con una superficie igual a 19.663,90 metros cuadrados sito en la República Dominicana, parcela número NUM004 del distrito catastral número NUM005 del municipio de Higüey, provincia La Altagracia, sector turístico Cabeza de Toro (Punta Cana).

En el propio contrato firmado entre la Compañía y Paraíso Tropical, se indica expresamente que la Compañía sustituirá a Paraíso Tropical en la titularidad de los derechos cedidos (derechos en litigio sobre el terreno en cuestión), adquiriendo en su caso la plena titularidad del terreno.

La adquisición no se ha podido documentar en escritura pública de momento ya que es precisamente la titularidad del bien inmueble, (junto con una cuestión relativa a unas servidumbres de paso) la que se encuentra en litigio y en trámites de reconocimiento oficial por parte de las autoridades judiciales dominicanas. El bien inmueble sobre el que versa el litigio tiene la condición de urbano (solar) según la legislación local y se encuentra habilitado para el desarrollo y uso urbanístico, concretamente dentro de la Unidad de Actuación Vial Boulevard Turístico del Este.

- Del análisis de lo expuesto así como de los documentos aportados, se acredita que la entidad lo que ha adquirido son unos derechos sobre litigios, siendo los servicios jurídicos recibidos de:

1º. Andersen Tax Lega y registrado con nº NUM003 de en el Libro registro de Facturas Recibidas 2º Dulce de Cord y registrada con nº NUM006 en el Libro Registro de Facturas Recibidas, Por el asesoramiento sobre estos litigios, con la intención de poder adquirir el terreno situado en la parcela nº NUM004 del distrito castastral NUM005 en el municipio de Higüey para desarrollar posteriormente alguna de las siguientes actividades:

- 1) Promoción Inmobiliaria para su explotación hotelera o similar.
- 2) Promoción para la posterior transmisión de las edificaciones resultantes.
- 3) Venta de los mismos en el estado en que se adquieran.

El servicio recibido ha sido un asesoramiento jurídico con la intención de ser vinculado o afectado a la realización de una actividad empresarial que, en el presente procedimiento, no ha quedado demostrado ya que el derecho sobre un litigio no puede considerarse como tal, es preciso traer a colación el artículo 111 de la LIVA y artículo 27 del Reglamento para verificar si las manifestaciones de la recurrente tienen acomodo en los mismos.

Así, el artículo 111.Uno de la LIVA , '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.

- El artículo 27 del Reglamento del IVA, '1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.

2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

A) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

B) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

C) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones: La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios

con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9.º del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas.

- Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

4. Lo señalado en los apartados anteriores de este artículo 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.

- De acuerdo con la doctrina del TEAC, 'En relación con el concepto de actividad económica, al menos dos consideraciones pueden ser relevantes atendiendo a las circunstancias de este caso. En primer lugar, que, si en el concepto de actividad económica está implícita la idea de habitualidad en las operaciones, el artículo 12.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA permite a los Estados considerar sujeto pasivo a quien realiza, aunque sea ocasionalmente una operación de las mencionadas en las letras a) y b) del citado precepto y en especial en las entregas de terrenos edificables; en la LIVA esta autorización justifica la regla del artículo 5.1.d) que atribuye la condición de empresario/sujeto pasivo a quien urbaniza terrenos, o promueve, construye o rehabilita edificios, aunque sea de forma ocasional.

La segunda es que es doctrina reiterada del TJUE que no forma parte del concepto de actividad económica a efectos del IVA los actos y operaciones que sean consecuencia del simple ejercicio del derecho de propiedad sobre un bien por parte de su titular.' En el caso que nos ocupa hay que tener en cuenta que la entidad no venía desarrollando con anterioridad entregas de bienes ni prestación de servicios y que nos encontramos ante la inexistencia de la realización de una actividad económica por cuanto los derechos de litigio adquiridos no suponen la adquisición de un inmueble así como tampoco presupone la realización de actividad si este finalmente es adquirido ya que hay que recordar que el único elemento aportado por la recurrente ha sido la adquisición, a través de un documento privado, de los derechos en litigio sobre ciertos solares situados en la República Dominicana, Concluyendo no se admiten las cuotas soportadas y registradas von nº NUM006, NUM003 por los razonamientos expuestos anteriormente.

- En otro orden de cosas tampoco se admite la cuota soportada y registrada con nº NUM007 y emitida por Anderesn Tax Legal por el concepto de 'Honorarios Servicios profesionales prestados en relación a la negociación y obtención de préstamos realizados por terceros a la Sociedad', porque no entendemos este concepto y qué relación tiene con la realización de una actividad sujeta a IVA.

- El importe total no deducible por los apuntes registrados con nº NUM007, NUM006, NUM003. Siendo el importe total de cuota soportada no deducible igual a 109847,80 euros.

- La sociedad presenta Alegaciones el 18-9-2019 con la siguiente motivación:

Primera. La intención de la Compañía fue utilizar los servicios prestados por Doña Dulce en el ejercicio de su actividad empresarial principal, por lo que la cuota de IVA soportado que le ha sido repercutida a la Compañía debe ser considerada deducible.

En primer lugar, tal y como informamos previamente, una de las actividades desarrolladas por parte de la Compañía es una de las actividades propias del sector inmobiliario. En este sentido, se encuentra dada de alta a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) en el epígrafe 834, epígrafe correspondiente a la actividad de 'Servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial', desde el 10 de mayo de 2010.

Asimismo, su objeto social comprende 'La actividad, negocio y promoción inmobiliaria tanto de forma directa como mediante sociedades constituidas al efecto así como la gestión de activos inmobiliarios'. Por otra parte, la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (en adelante CNAE) informada por la Compañía tanto en las Cuentas Anuales presentadas ante el Registro Mercantil como en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentados ante la AEAT es la 'Gestión y administración de la propiedad inmobiliaria', cuyo código es el 6832.

En relación con lo anterior, la Compañía, en el curso de su actividad, adquirió en fecha 15 de enero de 2015 a la mercantil Paraíso Tropical, S.A. (en adelante 'Paraíso Tropical'), mercantil constituida de acuerdo a la normativa de la República Dominicana, los derechos en litigio sobre un terreno con una superficie igual a 19.663,90 metros cuadrados sito en la República Dominicana, parcela número NUM004 del distrito catastral número NUM005 del municipio de Higüey, provincia La Altagracia, sector turístico Cabeza de Toro (Punta Cana).

En el propio contrato firmado entre la Compañía y Paraíso Tropical, se indica expresamente que la Compañía sustituirá a Paraíso Tropical en la titularidad de los derechos cedidos (derechos en litigio sobre el terreno en cuestión), adquiriendo en su caso la plena titularidad del terreno.

Se adjunta como Documento nº 2 copia del contrato suscrito entre la Compañía y Paraíso Tropical.

- La adquisición no se ha podido documentar en escritura pública de momento ya que es precisamente la titularidad del bien inmueble, (junto con una cuestión relativa a unas servidumbres de paso) la que se encuentra en litigio y en trámites de reconocimiento oficial por parte de las autoridades judiciales dominicanas. El bien inmueble sobre el que versa el litigio tiene la condición de urbano (solar) según la legislación local y se encuentra habilitado para el desarrollo y uso urbanístico, concretamente dentro de la Unidad de Actuación Vial Boulevard Turístico del Este.

Así, se desprende de la normativa aplicable detallada a continuación, y que se aporta como documento nº 3 al presente escrito:

- Resolución 002/2017 con las regulaciones oficiales del Ministerio de Turismo, que rigen en la actualidad y que están vigentes desde el 26 de Abril de 2012 para todos los desarrollos turísticos, incluidos hoteles, apartamentos, villas etc., en la zona 'ESTE' del País en el que se encuentra ubicado el solar objeto de este requerimiento.

- Páginas 26, 27 y 32 de la Resolución 07-2012, donde se establece el Plan Sectorial de ordenamiento territorial turístico Punta Cana, Cabeza de Toro como sector turístico, y un cuadro general con todas las zonas del 'ESTE' a las que les resulta de aplicación es con motivo de la adquisición, tres son los posibles destinos del inmueble, especialmente en atención a la zona turística donde se hallan situados: (i) bien la promoción y desarrollo del solar para su posterior explotación (uso hotelero o similar), (ii) bien la promoción y desarrollo del solar para la posterior transmisión de las edificaciones resultantes (primera entrega), o (iii) bien la venta del solar en el estado en que se adquiere. En todo caso, el ejercicio de cualquiera de las actividades faculta a la Compañía para ostentar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado incurridas con motivo del ejercicio de la correspondiente actividad.

- En el momento de la adquisición, esto es, en fecha 15 de enero de 2015, Paraíso Tropical era titular del terreno transmitido, en virtud del fallo del Tribunal de Tierras, Jurisdicción Inmobiliario, de la República Dominicana de fecha 12 de junio de 2014. Sin embargo, el fallo fue recurrido en casación ante la Suprema Corte de Justicia de la República Dominicana por la contraparte, formada por las siguientes mercantiles constituidas de acuerdo a la normativa de la República Dominicana: Inversiones Azul del Este Dominicana, S.A., Inversiones CCF, S.A., Chesley Investments, S.A., Internacional de Valores, S.A., Centros Comerciales Dominicanos, S.A. y Adzer Bienes Raices, S.A. (en adelante 'la Contraparte').

Se adjunta como Documento nº 4 copia de la sentencia del Tribunal de Tierras, Jurisdicción Inmobiliario, de la República Dominicana de fecha 12 de junio de 2014 .

En fecha 29 de abril de 2015, la Tercera Sala de lo Laboral, Tierras, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario de la Suprema Corte de Justicia resuelve el recurso de casación promovido por las entidades indicadas en el párrafo anterior rechazándolo, y condenándolas al pago de las costas incurridas por la mercantil Paraíso Tropical, S.A.

Se adjunta como Documento nº 5 copia de la sentencia de la Tercera Sala de lo Laboral, Tierras, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario de la Suprema Corte de Justicia de la República Dominicana de fecha 29 de abril de 2015 .

Con motivo de la resolución del recurso de casación indicado anteriormente, el 20 de julio de 2015, el Abogado del Estado de la Región Este, mediante Oficio número 431/2015, previa solicitud por parte de la mercantil Paraíso Tropical, S.A., ordenó a la Contraparte que desocupara el inmueble voluntariamente, dado que en caso contrario otorgaría la fuerza pública para su desalojo. En fecha 29 de febrero de 2016, el Procurador General de Corte Titular, mediante Oficio número 64/2016 autorizó darle continuidad a la solicitud de fuerza pública.

A partir de dicha fecha, la Contraparte está dilatando el proceso de todas las formas posibles para que tanto la mercantil Paraíso Tropical, S.A. como la Compañía desistan de sus pretensiones.

- En un supuesto similar al anterior (pleito contra Azul del Este Dominicana, S.A.), la Compañía adquirió en fecha 12 de enero de 2015 a la mercantil Yupa, S.R.L. (mercantil constituida de acuerdo a las leyes de República Dominicana) una opción de compra sobre el siguiente inmueble: 'una porción de dentro del ámbito de la parcela NUM008 (identificada según deslinde como NUM008) comprensiva de 12 hectáreas, 57 áreas, y 72 centiáreas del D.C. Nº NUM005 del Municipio de Higüey, República Dominicana, amparada por el título N.87-164 del Registro de Tierras'. Conviene tener presente que tanto el inmueble cuyos derechos se adquirieron a Paraíso Tropical, como el inmueble objeto de la opción de compra, se encuentran en la misma zona de la República Dominicana. Se adjunta

como Documento nº 6 copia del contrato de opción de compra firmado entre la Compañía y Yupa, S.R.L. (en adelante Yupa).

En el propio contrato se informa que una tercera parte (Don Juan Alberto) ostenta la posesión ilegítima sobre una porción vallada del inmueble en cuestión, posesión que ocupa una extensión de 40.000 metros cuadrados con frente al mar de 96 metros. Asimismo, sobre la porción ocupada del inmueble existe un inmueble construido ilegalmente por dicho ocupante.

En el contrato también se indica que hace años se ha iniciado un procedimiento judicial contra el ocupante (Don Juan Alberto) para recuperar la posesión de la misma, si bien a la fecha de expiración de la opción, todavía no había resultado posible la recuperación de la posesión de la parcela ocupada.

Asimismo, se informa que la parcela se halla sometida a determinadas cargas que pueden afectar su titularidad (Manifestación I.5).

Teniendo en cuenta los problemas jurídicos que pueden suscitarse en relación tanto a la persona que ostenta la posesión ilegítima de parte de la parcela, como a las cargas que pueden pesar con respecto al inmueble, se hace del todo necesario contar con los servicios de profesionales especializados en cuestiones legales, para poder concluir acerca de la conveniencia de ejercer la opción de compra.

- En relación con lo anterior, dado que los procedimientos judiciales en República Dominicana están en manos de abogados locales, la Compañía, de cara a realizar un seguimiento pormenorizado del estado de los procesos judiciales que versan sobre la titularidad del terreno adquirido y del terreno sobre el que ostenta la opción de compra, así como asistir a los letrados locales en aquello que pudieran necesitar de cara a agilizar los procesos y de ese modo poder utilizar finalmente los inmuebles adquiridos o ejecutar la opción de compra que se titula, contrató los servicios de Doña Dulce, abogada de profesión, para que prestara a la Compañía, entre otros, los siguientes servicios:

Seguimiento de los pleitos sobre titularidad y cargas de los terrenos propiedad de Yupa en relación con los derechos de la Compañía sobre los mismos de estudio y análisis del proyecto de venta de los terrenos de Yupa adquiridos por la Compañía.

Atención a los pleitos ante el Tribunal C-A en relación con Inversiones Azul del Este Dominicana SA. Por lo tanto, no hay duda de que los servicios prestados por Doña Dulce fueron adquiridos por parte de la Compañía con la intención de ayudar a agilizar los procesos judiciales y poder hacer uso del inmueble cuyos derechos ha adquirido, así como ejercer la opción de compra vigente sobre los terrenos titularidad de Yupa lo antes posible, y de ese modo poder comenzar con el ejercicio de la actividad económica correspondiente, actividad que en todo caso originaría el derecho a la deducción del IVA. Las posibles actividades a desarrollar por parte de la Compañía son bien la explotación con fines turísticos de los inmuebles tras la promoción de una o varias edificaciones, o bien su transmisión. En ambos casos, el ejercicio de la actividad económica habilita a la Compañía a poder deducirse las cuotas de IVA soportado.

La normativa del IVA regula expresamente la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad. En ese sentido, la Ley del IVA aborda esa cuestión en su artículo 111 .

- Por lo tanto, la normativa del Impuesto establece que, aun cuando no se haya iniciado el ejercicio de una actividad económica, las cuotas de IVA soportado que correspondan a la adquisición de bienes o servicios, tendrán la consideración de deducibles, siempre y cuando la intención del sujeto pasivo en cuestión sea la de destinar dichos servicios al ejercicio de una actividad económica.

Asimismo, el Reglamento del IVA recoge algunas circunstancias que pueden ser consideradas para evidenciar la intención de destinar por parte del sujeto pasivo determinados gastos incurridos que hayan devengado las correspondientes cuotas de IVA soportado en el desarrollo futuro de una actividad económica.

En relación con lo establecido en el Reglamento, a efectos de las circunstancias a tener en cuenta para evidenciar la intención de la Compañía, ésta informa de lo siguiente: Naturaleza de los servicios adquiridos, que habrá que estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar. Los servicios adquiridos se corresponden con los prestados por un abogado con el objeto de desbloquear la situación por la que la compañía no puede hacer uso efectivo del activo inmobiliario adquirido, así como para ejercer la opción de compra de la que es titular con la garantía de posteriormente disponer del inmueble con plenas garantías. Dado que la actividad que pretende desarrollar la Compañía es la explotación de los activos inmobiliarios adquiridos, resulta evidente que esta circunstancia se cumple en el presente caso.

Cumplimiento de obligaciones formales registrales y contables. A este respecto, la Compañía ha informado del alta de la actividad de 'Servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial', epígrafe 834, desde el 10 de mayo de 2010, por lo tanto mucho antes de haber incurrido en los gastos correspondientes a los servicios jurídicos prestados por Doña Dulce y por Andersen Tax & Legal, S.L.P. Asimismo, en los estatutos sociales, se recoge expresamente el ejercicio de la siguiente actividad: negocio y promoción inmobiliaria tanto de forma directa como mediante sociedades constituidas al efecto así como la gestión de activos inmobiliarios. Por último, la Compañía registró el servicio correspondiente en el libro registro de facturas recibidas en el período en que se recibió la factura.

- Esta circunstancia se cumple en el presente caso.

Presentación de declaraciones tributarias correspondientes a otros tributos distintos del IVA y relativas a la referida actividad empresarial o profesional. En las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, así como en las Cuentas Anuales presentadas en el Registro Mercantil, la Compañía informa que su actividad principal es la 'Gestión y administración de la propiedad inmobiliaria', cuyo código a efectos de la CNAE es el 6832. Esta circunstancia se cumple en el presente caso. Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar. La actividad a realizar por la Compañía con respecto al inmueble no está definida, ya que tiene varias posibilidades tales como la explotación directa del inmueble después de terminada la construcción de una edificación (hotel, apartamentos, etc.), el arrendamiento del terreno urbano, la transmisión, etc. Dado que alguna de las posibles actividades a realizar no requieren autorización, permiso o licencia alguna, en tanto en cuanto no se decida la actividad a desarrollar, no se puede saber si el ejercicio de ésta va a requerir la correspondiente autorización, permiso o licencia, por lo que esta circunstancia no resultaría relevante.

- Por cuanto los derechos de litigio adquiridos no suponen la adquisición de un inmueble, y (iii) que la adquisición de los derechos de litigio tampoco presupone la realización de la actividad si el inmueble finalmente es adquirido. A este respecto, la legislación del IVA no establece como requisito que la Compañía sepa en el momento de la repercusión del impuesto si va a poder hacer uso del inmueble o si finalmente va a ejercer una actividad económica, sino que lo establecido por la normativa para poder ejercer el derecho a la deducción del IVA repercutido es que la adquisición del servicio que devengó la correspondiente cuota del IVA se hubiera efectuado con la intención de utilizarlo en el desarrollo de una actividad económica que faculta para el ejercicio de la deducción, con independencia de que finalmente se haya podido desarrollar dicha actividad económica o no.

Por lo tanto, de acuerdo a lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a efectos de la deducción no es relevante que la Compañía no haya desarrollado todavía la actividad económica correspondiente, o incluso que finalmente nunca llegue a desarrollarla, ya que el derecho a la deducción no se perdería aun cuando finalmente la actividad económica nunca llegase a realizarse. Lo relevante a estos efectos es la intención de la Compañía, en el momento de incurrir en los gastos que originaron la repercusión de las cuotas, de utilizar dichos gastos en el desarrollo de una actividad económica cuyo desarrollo otorgue el derecho a la deducción. Con los documentos aportados, la Compañía ha evidenciado sobradamente su intención de utilizar los servicios prestados por Doña Dulce en la realización de una actividad económica que origina el derecho a la deducción, por lo tanto tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado correspondiente aun cuando, como ha sucedido con la opción de compra, finalmente no llegase a ejecutarla por causas ajenas a su voluntad.

Conviene tener presente que los criterios que emanan de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son de obligado cumplimiento para la Administración.

El criterio expuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sido reconocido como válido por el Tribunal Supremo, que en su sentencia de 7 de marzo de 2014 .

- La intención de la Compañía fue utilizar los servicios prestados por Andersen Tax & Legal Iberia, S.L.P. y documentados en la factura NUM009, en el ejercicio de sus actividades empresariales, por lo que la cuota de IVA soportado que le ha sido repercutida a la Compañía debe ser considerada deducible.

La factura emitida por Andersen Tax & Legal Iberia, S.L.P. (en adelante Andersen) y documentados en la factura NUM009, se corresponde con los siguientes servicios:

Servicios prestados a la Compañía en relación a los procedimientos judiciales correspondientes a la titularidad de los inmuebles sitios en la República Dominicana. En la factura esto se refleja del siguiente modo: (i) atención al seguimiento de los pleitos generales en la República Dominicana, (ii) coordinación con los abogados de la República Dominicana, y (iii) coordinación con los abogados de España.

Servicios prestados a la Compañía en relación al cumplimiento de las obligaciones de las sociedades en las que participa, reflejándose en la factura del siguiente modo: (i) asesoramiento en los cierres contables de las filiales en la República Dominicana, y (ii) atención a las auditorías de dichas sociedades filiales correspondientes a los ejercicios 2016 y 2017.

Servicios prestados a la Compañía en relación a sus propias obligaciones, tales como: (i) servicios profesionales de asesoramiento fiscal, legal y financiero, (ii) asesoramiento en el cierre contable correspondiente a 2017 y 2018, y (iii) asesoramiento fiscal en relación con distintas operaciones previstas.

- Se proceden a Desestimar las Alegaciones presentadas reafirmandonos en la motivación expuesta en la Propuesta de Liquidación Provisional y ampliándola en los siguientes términos:

En el caso que nos ocupa hay que tener en cuenta que la entidad no venía desarrollando con anterioridad entregas de bienes ni prestación de servicios y que nos encontramos ante la inexistencia de la realización de una actividad económica por cuanto los derechos de litigio adquiridos no suponen la adquisición de un inmueble, así como tampoco presupone la realización de actividad si este finalmente es adquirido. El único elemento aportado por la recurrente ha sido la adquisición, a través de un documento privado, de los derechos en litigio sobre ciertos solares situados en la República Dominicana de fecha 15-03-2015. El resto de la documentación aportada como son:

A) Recurso De Jurisdicción Inmobiliaria. Recurso de Apelación interpuesta el 12-06-2014 entre otras Sociedades por la Entidad Paraíso Tropical SL.

B) Recurso interpuesto por la Sociedad Inversiones azul, ante la Suprema Corte de Justicia de la República Dominicana.

No ejercen ninguna prueba en el procedimiento, ya que no sirve como elemento de prueba por parte de nuestra Sociedad.

Por otra parte no entendemos porque la Sociedad apela a lo dispuesto en el art 27 RIVA, por cuanto en el momento de haber soportado las cuotas de los servicios jurídicos (no sabe si el terreno podrá ser adquirido e incluso contractualmente se indica la posibilidad de su no adquisición por lo que es evidente que si no dispone de terrenos o activos para iniciar la actividad no puede alegarse que se incurren en gastos preparatorios para la realización de la misma toda vez que, a fecha actual 2019, aún no dispone de ellos. Ya que realmente estamos hablando de un hecho incierto que empezó a originar costes en el ejercicio 2015 y que a fecha actual continúa sin resolverse.

- Asimismo, hay que hacer referencia que la LIVA art 111 nos expresa que darán derecho a deducción las cuotas soportadas en bienes y servicios utilizados en la realización de actividades anteriores al inicio. Asimismo, se recoge la existencia de elementos objetivos de pruebas que determinen la intención de destinarlos a una actividad, Volvemos a la misma conclusión, después de 5 años de presentación de su primera declaración de IVA, no se repercute ya que continuamos ante un hecho incierto que no sabemos a ciencia cierta si se va a adquirir el terreno y en el supuesto incierto que se adquirirá no sabemos cuál sería el destino del mismo, para poder analizar si dicha operación daría derecho a deducción en el territorio IVA conforme a las reglas de localización Ya que conforme a la LIVA art 70.Uno . en el supuesto (como parece este caso) que nos encontráramos ante una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble (terreno) el lugar de realización de la prestación del servicio es donde se localiza el inmueble, no dando derecho a deducción las cuotas soportadas en el territorio IVA Español relacionadas con el mismo."

Por su parte, en la resolución recurrida del TEAR, en resumen, se concluye lo siguiente:

"OCTAVO.- En el presente caso la Administración, teniendo en cuenta que la entidad no venía desarrollando con anterioridad entregas de bienes ni prestación de servicios, dicta liquidación por entender que los derechos de litigio, sobre ciertos solares situados en la República Dominicana, adquiridos no suponen la adquisición de un inmueble ni tampoco presupone la realización de actividad si este finalmente es adquirido, correspondiendo a la interesada la carga de la prueba; y así se comprueba que en el documento privado de adquisición de los derechos de litigio aportado, cuyo pago no ha sido realizado, se indica la posibilidad de su no adquisición, por lo que es evidente que si no dispone de terrenos o activos para iniciar la actividad tampoco puede alegarse que son gastos preparatorios de la realización de la misma toda vez que en el ejercicio 2019, año de la última regularización realizada por la oficina gestora, la interesada todavía no disponía de los mismos, ya que tanto la titularidad de éstos, como una cuestión relativa a unas servidumbres de paso, aún se encuentran en litigio y en trámites de reconocimiento oficial por parte de las autoridades judiciales dominicanas.

Por tanto, no sabiendo a ciencia cierta si se va a adquirir el terreno y en el supuesto incierto de que se adquiriera desconociendo su destino y si dicha operación daría derecho a deducción del IVA en España conforme a las reglas de localización previstas en el artículo 70.Uno de la LIVA , que establece que en el supuesto de una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble (terreno) el lugar de realización de la prestación del servicio es donde se localiza el inmueble, lo que no origina derecho a la deducción de dichas cuotas soportadas en el territorio IVA Español.

De lo expuesto se concluye que la interesada no ha probado suficientemente, mediante elementos objetivos, ni el desarrollo ni la intención de desarrollar una actividad económica. Como ya señalara el Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de octubre de 2007 (rec. 4156/2002):

"El empresario era el que debe probar, para ser considerado como tal, su intención de destinar los bienes adquiridos al desarrollo de su actividad, mediante aportación de cualquier medio de prueba que confirme tal intención, y según la Sala de instancia ello no se ha acreditado."

Consecuentemente, este Tribunal desestima las pretensiones de la interesada."

Quinto.

En primer lugar, procede analizar la alegación de la demanda sobre la pretendida extralimitación de los órganos de gestión tributaria, pues caso de ser estimada no procedería examinar el resto de las cuestiones planteadas.

A este respecto, hay que partir de que el alcance de la comprobación viene determinado por el requerimiento de 17 de mayo de 2019, por el que se inicia el procedimiento de comprobación limitada, en el que se solicita:

"En relación con las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio 2018, periodos 1T,2T,3T,4T, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar

actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

- Libro Registro de Facturas Expedidas. En caso de que la llevanza de los Libros Registro se produzca por medios informáticos, aquéllos deberán aportarse, de conformidad con lo dispuesto en las letras d) y f) del artículo 29.2 LGT (Ley 58/2003), en SOPORTE INFORMÁTICO incluyendo el contenido que señalan los artículos 63 a 65 del RIVA (Real Decreto 1624/1992), es decir, número y fecha factura, nombre y apellidos, razón social o denominación completa, NIF, base imponible, tipo impositivo, y cuota tributaria, como mínimo.

Serán válidos los formatos habituales de hoja de cálculo o base de datos, tales como EXCEL, DBASE, ACCESS, o subsidiariamente un fichero de texto TXT (preferentemente en formato Excel, XLS); por tanto se consideran formatos válidos XLS, DBF, SML, MDB y TXT y no se considera válido un formato gráfico como el PDF u otros de imagen.

La documentación requerida se aportará: 1) Preferiblemente por registro electrónico, adjuntando los archivos informáticos, salvo en el caso de que resulte obligado a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos, conforme establece el artículo 14.2 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas , en cuyo caso se aportará exclusivamente por registro electrónico tal y como se le informa en el apartado LUGAR y PLAZO, o 2) Por registro en oficina, con memoria USB o adjuntando el archivo en CD o DVD no regrabables, los soportes informáticos deberán contener como máximo 98 archivos y no superar cada uno de ellos 64 megas.

Le informamos que no facilitar el examen de registros, ficheros, programas y archivos puede ser considerado como infracción tributaria, sancionable con multa pecuniaria.

- Libro Registro de Facturas Recibidas. En caso de que la llevanza de los Libros Registro se produzca por medios informáticos, aquéllos deberán aportarse, de conformidad con lo dispuesto en las letras d) y f) del artículo 29.2 LGT (Ley 58/2003), en SOPORTE INFORMÁTICO incluyendo el contenido que señalan los artículos 63 a 65 del RIVA (Real Decreto 1624/1992), es decir, número y fecha factura, nombre y apellidos, razón social o denominación completa, NIF, base imponible, tipo impositivo, y cuota tributaria, como mínimo.

Serán válidos los formatos habituales de hoja de cálculo o base de datos, tales como EXCEL, DBASE, ACCESS, o subsidiariamente un fichero de texto TXT (preferentemente en formato Excel, XLS); por tanto se consideran formatos válidos XLS, DBF, SML, MDB y TXT y no se considera válido un formato gráfico como el PDF u otros de imagen.

La documentación requerida se aportará: 1) Preferiblemente por registro electrónico, adjuntando los archivos informáticos, salvo en el caso de que resulte obligado a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos, conforme establece el artículo 14.2 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las AdminisAdministraciones Públicas , en cuyo caso se aportará exclusivamente por registro electrónico tal y como se le informa en el apartado LUGAR y PLAZO, o 2) Por registro en oficina, con memoria USB o adjuntando el archivo en CD o DVD no regrabables, los soportes informáticos deberán contener como máximo 98 archivos y no superar cada uno de ellos 64 megas.

Le informamos que no facilitar el examen de registros, ficheros, programas y archivos puede ser considerado como infracción tributaria, sancionable con multa pecuniaria.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la notificación de una resolución que contenga las liquidaciones de cada uno de los periodos que proceda regularizar.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados o, en su caso, comprobados. En concreto:

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

En el desarrollo del procedimiento ostentará los derechos y tendrá las obligaciones que se le informan en documento adjunto."

En el requerimiento de fecha 4 de julio de 2019, se indica lo siguiente:

"En relación con las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio 2018, periodos 1T,2T,3T,4T, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

- Descripción pormenorizada de la actividad desarrollada por la Sociedad.
- Aportar Facturas soportadas y escrito aclaratorio y pormenorizado del destino de cada una de las facturas soportadas a una actividad sujeta y no exenta de IVA.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos:

- Comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.
- Comprobar si se cumplen los requisitos formales en las deducciones practicadas en concepto de cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes."

En la propuesta de liquidación, de fecha 9 de septiembre de 2019, se expresa que "La Administración, de acuerdo con los datos y justificantes aportados por el contribuyente o solicitados por la misma y los antecedentes de que dispone, realiza la propuesta de resolución que se contiene en este escrito en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al ejercicio 2018, periodos 1T, 2T, 3T, 4T.

Al tratarse de una propuesta, antes de dictar resolución se le pone de manifiesto el expediente, para que si lo considera conveniente, formule las alegaciones y presente los documentos y justificantes que estime pertinentes.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos:

- Comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.
- Comprobar si se cumplen los requisitos formales en las deducciones practicadas en concepto de cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes."

Sobre la referida cuestión, es necesario tener en cuenta que el art. 117 de la Ley General Tributaria dispone que "1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
- b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
- d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
- g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- j) La emisión de certificados tributarios.
- k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
- m) La información y asistencia tributaria.
- n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo."

Por su parte, el art. 136 de la vigente Ley General Tributaria, en relación a las actuaciones incardinadas en el procedimiento de comprobación limitada, establece:

"1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley."

El art. 138 de la misma Ley General tributaria relativo a "Tramitación del procedimiento de comprobación limitada", determina que "1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 7 del artículo 99 de esta ley .

2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho."

Ya en la Exposición de Motivos de la referida Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se indica que "El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector."

Sobre el alcance del procedimiento de comprobación limitada se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la sentencia de 14 de febrero de 2014 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 2984/2012, en la que se expresa que "...tras la entrada en vigor de la nueva ley, que vino a precisar las actuaciones que en los diferentes procedimientos de gestión pueden realizar estos órganos con el fin de regularizar la situación jurídica del sujeto, debiendo significarse que ahora el art. 136, en lo que afecta al procedimiento de comprobación limitada, permite a los órganos de gestión ejercer su actuación de comprobación mediante el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria e incluso de cualquier otro libro, registro y documento de carácter oficial, con excepción únicamente de la contabilidad mercantil, así como de las facturas o documentos justificativos de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos."

Como se indica en la sentencia de esta Sala de 26 de febrero de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 894/2018, de la que ha sido ponente Doña María Prendes Valle, "Tal y como declara la STS de 22 de septiembre de 2014 (Recurso de Casación núm. 4336/2012) y reitera la STS de 15 de junio de 2017 (Recurso de Casación núm. 3502/2015):

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.0], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (arando 136.1), mediante (I) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (II) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (III) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (I) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (II) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (III) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2)."

Pues bien, en el presente caso, como puede apreciarse del contenido de las actuaciones realizadas en el procedimiento de comprobación limitada, el alcance de las actuaciones de comprobación se ha ajustado a los límites establecidos en los preceptos citados interpretados en el sentido de las sentencias citadas del Tribunal Supremo. No puede considerarse que la oficina gestora se haya excedido de sus funciones, limitándose a comprobar los datos consignados en la declaración, con los justificantes aportados y la documentación obrante en poder de la Administración. Encontrándose tanto los requerimientos como la liquidación que han sido parcialmente transcritos en esta sentencia, y la propuesta de liquidación dentro de los límites de los preceptos citados interpretados de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo

El órgano de Gestión se limita a comprobar la deducibilidad de los importes de IVA soportados declarados por el obligado tributario, verificando no solo los requisitos formales sino también los de derecho material o sustantivo, sin entrar en el análisis de la contabilidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos citados.

Como se puede apreciar del contenido de la liquidación, no se ha producido una extralimitación del órgano de Gestión en relación con el alcance que se había fijado en el procedimiento de comprobación limitada, ya que, contrariamente a lo manifestado en la demanda, la Administración no ha comprobado la actividad llevada a cabo en filiales situadas fuera del territorio del territorio de aplicación del IVA, limitándose a analizar los documentos aportados por la demandante a los efectos de determinar si se cumplen o no los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes, sin que se haya generado ningún tipo de indefensión a la demandante, pues precisamente son los documentos que aporta los que son objeto de análisis.

Por tanto, no se ha producido violación alguna de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Hay que puntualizar, como se desprende de lo expresado, que se ha seguido el procedimiento establecido en la Ley General Tributaria, por lo que no puede considerarse que los indicados actos administrativos se hayan dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, no concurriendo ninguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho, ni de anulabilidad.

Por las razones expuestas no puede considerarse que en el presente caso, en la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, concurra ninguno de los motivos de nulidad de pleno derecho de los previstos en el art. 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ni tampoco de anulabilidad de los previstos en el art. 48 de la misma Ley.

En consecuencia, procede desestimar la referida alegación de la demanda.

Sexto.

En cuanto a la deducibilidad pretendida por la demandante de las cuotas de IVA soportado que la Administración no admite, hay que partir de lo dispuesto en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que en su art. 4.Uno establece que "Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que en su art. 92, referido a las cuotas tributarias deducibles, establece lo siguiente:

"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 satisfecha por las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo. (...)

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 art. 94 del mismo texto legal regula las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, disponiendo:

"Uno. Los 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:

1.º 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. (...)"

Por tanto, considera dicha Ley deducibles las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de operaciones sujetas y no exentas (arts. 92 y 94), siendo imprescindible para ejercitar el derecho a la deducción estar en posesión del documento justificativo, que consiste en la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio (art. 97.Uno.1º de dicho texto legal). Además, es preciso tener en cuenta que, conforme al art. 95. Uno, los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional, tal como determina su apartado Dos

El art. 95 de la misma Ley establece las limitaciones del derecho a deducir, en los siguientes términos:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

(...)

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo."

Por su parte en art. 96 de la misma Ley en su apartado Uno determina que "Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º (Suprimido)

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.º y 4.º de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades."

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del art. 95.Tres citado, es preciso que los bienes adquiridos se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

El art. 99. Dos párrafo primero de la misma Ley determina que "Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado."

Por otra parte, en art. 111 Uno de la Ley 37/1992 establece:

"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."

En el apartado Seis del mismo artículo 111 dispone que "A efectos de lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 de esta Ley, se considerará primer año de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, aquél durante el cual el empresario o profesional comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente."

El artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios --Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme--, se refiere al nacimiento y alcance del derecho a deducir, estableciendo en su apartado segundo que "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo".

El apartado 6 establece que "antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva". Y el siguiente apartado dispone que "sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29, cada Estado miembro estará facultado, por razones coyunturales, para excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes (...)".

Por su parte, el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene un comienzo idéntico al del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE: "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..."

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los importes de IVA soportados y de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 10 de diciembre de 2021, dictada en el recurso de casación nº 5204/2020, en la que expresa: "3. La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de enero (casación núm. 4258/2008), deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.

Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.

Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumirla carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de iuscogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi

se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Anteriormente, en el mismo sentido puede citarse la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales."

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto y de los importes de IVA soportados, viene determinado por la efectiva adquisición del bien o realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas, y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas soportadas.

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, carga que se entiende cumplida si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto. Por su parte en art. 106.1 de la misma Ley determina que "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.", y en sus apartados 3 y 4 establece que "3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria. 4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria."

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

El artículo 108 en sus apartados 1 y 2 de la referida LGT dispone que "1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. 2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Debiendo precisar que el art. 97 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece lo siguiente: "Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y

reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma". Por tanto, los requisitos formales para la procedencia de la deducción del IVA soportado, determina que los documentos a los que se refiere, entre los que se encuentran las facturas, únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajusten a lo dispuesto en la propia Ley 37/1992 y en las normas reglamentarias dictadas en su desarrollo, entre las que se encuentra el Real Decreto citado, como se aprecia en el art. 1 del mismo, en relación con el art. 164 de la Ley 37/1992.

La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012, analizando un supuesto de aplicación de la redacción anterior del citado art. 97.2 de la Ley 37/1992, señala que "La respuesta que se ha de dar a la controversia aquí planteada debe partir necesariamente de la jurisprudencia que esta Sala viene manteniendo de forma constante, que recoge igualmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en relación con el cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Y en este sentido hemos reiterado que "el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (Sentencias de 27 de septiembre de 2007 (TJCE 2007, 244), Collée (C-146/05, apartado 31) y de 8 de mayo de 2008 (TJCE 2008, 105), Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)" [véanse entre otras las Sentencias de 1 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 3577) (rec. cas. núm. 786/2009), FD Tercero; de 26 de enero de 2012 (RJ 2012, 3205) (rec. cas. para la unif. de doctrina núms. 300/2009 y 1560/2010 (RJ 2012, 3211)), FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente]; y de 26 de abril de 2012 (RJ 2012, 6284) ((rec. cas. para la unif. de doctrina, núm. 149/2010), FD Quinto.

Del mismo modo hemos mantenido que "todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisoluble aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988 (TJCE 1989, 31), Comisión/Francia (50/87, apartado 15), 15 de enero de 1998 (TJCE 1998, 1), Ghent Coal Terminal (C-37/96, apartado 15), 21 de marzo de 2000 (TJCE 2000, 47), Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001 (TJCE 2001, 296), Comisión/Italia (C-78/00, apartado 30)" [Sentencias de 10 de mayo de 2010 (RJ 2010, 4941), cit., FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente; de 24 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2544), cit., FD Quinto; de 9 de mayo de 2011, cit., FD Quinto; de 3 de junio de 2011, cit., FD Segundo; de 18 de julio de 2011 (RJ 2011, 6636), cit., FD Tercero; de 1 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 3577), cit., FD Tercero; y de 26 de enero de 2012 (RJ 2012, 3211), cit., FFDD Cuarto y Tercero respectivamente]."

También se puede mencionar que es deber de todo empresario documentar y justificar la prestación de los servicios o entrega de bienes y a requerimiento de la inspección, indicar quién se los prestó, cómo, cuándo y qué medios utilizó para ello, así como su vinculación con la actividad empresarial o profesional desarrollada, al igual que la entrega de bienes, en la medida en que la facturación que recibe es utilizada como gasto deducible, debiendo tener en cuenta que la Administración Tributaria es un tercero en la relación que une al prestador de los servicios con el prestatario de los mismos o al que entrega los bienes con el que los recibe, por lo que para que tenga efectos frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, a los efectos de la pretendida deducibilidad de los importes de IVA soportados que figuran en las facturas, es necesario justificar la efectiva prestación de los servicios y entrega de bienes y que los mismos guardan relación con la actividad, prueba que, como se ha dicho, recae sobre la recurrente, que es la que pretende la deducibilidad de los importes de IVA soportados.

En cuanto a los gastos, cuya deducibilidad de los importes de IVA soportado no es admitida por la Administración, como se ha dicho, correspondía a la recurrente la prueba de justificar la entrega de bienes y prestaciones de servicios, así como su afectación a la actividad y su correlación con los ingresos y que se trata de una actividad sujeta y no exenta.

Pues bien, hemos de indicar que esta Sala ya se ha manifestado reiteradamente respecto del límite temporal para la devolución de IVA soportado antes de inicio de la actividad, siguiendo la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en interpretación de la Sexta Directiva 77/388, que, a su vez, se ha pronunciado en reiteradas ocasiones.

Así, sobre el derecho a deducir cuotas soportadas antes del inicio de la actividad, se ha pronunciado la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa y otros), recaída en la cuestión prejudicial planteada por el TEAR de Cataluña en relación con el art. 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia

de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Esta sentencia declara, en esencia, que el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, siendo contrario a dicho principio el que las referidas actividades económicas sólo empezarán en el momento en que se explotara efectivamente la empresa, es decir, cuando se produjera el ingreso sujeto al impuesto, añadiendo que quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del art. 4 de la Sexta Directiva y realiza los primeros gastos de inversión, debe ser considerado como sujeto pasivo y tiene derecho a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por esos gastos de inversión, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa, señalando por último que el art. 111 de la Ley 37/1992 va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude.

Como consecuencia de la reseñada sentencia, la redacción original del art. 111. Uno de la Ley 37/1992 se modificó por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, pasando a tener la siguiente redacción: " 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 ...".

Así pues, con la redacción dada al art. 111 de la Ley 37/1992 por la Ley 14/2000 se requiere para la deducibilidad de las cuotas de I.V.A. soportado con anterioridad al inicio de actividad, la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza.

Por su parte, el art. 27 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992 y modificado por el Real Decreto 1082/2001, establece:

"1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.

2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el Título IX de este Reglamento, y, en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporten o satisfagan con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que

en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

4. Lo señalado en los apartados anteriores de este artículo 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."

Por su parte, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en sentencia de su Sala 6°, de 8 de junio de 2000, n° C- 400/1998, y las sentencias que en ella se citan (sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95 , Rec. p. 1- 1, apartado 17, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 , de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 23) ha precisado que " 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", teniendo en cuenta tal y como se expresa en la referida sentencia, que sólo en el caso de que " 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)" Concretamente la sentencia de 21 de marzo de 2000 (Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98), concluye que, quien tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar una actividad y realice los primeros gastos de inversión, debe ser considerado sujeto pasivo con derecho a deducir las cuotas soportadas sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa. El art. 17 Sexta Directiva 77/388/CEE se opone a que una normativa nacional condicione el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad, a la presentación de una declaración previa y a que no transcurra el plazo de un año desde su presentación hasta el inicio efectivo de las operaciones, como acontece con el art. 111 Ley Impuesto sobre el Valor Añadido. Nos recuerda la citada sentencia, que resulta importante subrayar que el artículo 22, apartado 1, de la Sexta Directiva únicamente establece la obligación de los sujetos pasivos de declarar la iniciación, la modificación y el cese de sus actividades, pero no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto. Los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia.

Así, de las sentencias citadas y de los preceptos reseñados se desprende que el derecho a la deducción reconocido en los arts. 92 y siguientes de la Ley 37/1992 no se puede condicionar a la realización de operaciones que producen ingresos sujetos al IVA, siendo suficiente la intención real de comenzar una actividad empresarial sujeta al impuesto y no exenta, confirmada por elementos objetivos. Partiendo de la doctrina expuesta, nada impediría en un plano teórico considerar deducible las cuotas de IVA pretendidas, por cuanto el importe de IVA soportado se halla ligado a un gasto de inversión dirigido al desarrollo de la actividad económica de la actora, siempre que dicha sociedad hubiera realizado las gestiones oportunas que en su mano están a fin de realizar la actividad inmobiliaria para la que se dio de alta en el IAE.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 19 de julio de 2017, dictada en el recurso de casación número 3017/2016, expresa lo siguiente:

"CUARTO.- Para resolver este recurso debe tenerse en cuenta que no nos encontramos ante un problema de prueba acerca de si el sujeto pasivo había o no iniciado el ejercicio efectivo de su actividad empresarial.

La controversia debe centrarse en precisar si el contribuyente tiene derecho a la deducción por las cuotas soportadas por la realización de actos preparatorios de su actividad. Se trata de determinar si tales cuotas pueden deducirse y obtener, en su caso, la devolución antes incluso de que comiencen las entregas de bienes en que consiste aquella.

Aunque el lapso de tiempo entre la adquisición y el inicio de la actividad es distinto en los supuestos comparados, lo decisivo a la hora de resolver el presente recurso es determinar si el criterio que defiende la sentencia impugnada, que niega que existiese intención de ejercicio efectivo de la actividad porque el inicio no había tenido lugar después de transcurrido el plazo de seis años, contradice la doctrina de las sentencias de contraste, que se apoyan en la sentencia Gabalfrisa, de 21 de Marzo de 2000, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas , que consideró que el art. 111 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no se ajustaba a la normativa y jurisprudencia comunitaria, en cuanto exigía para el ejercicio efectivo del derecho a deducir las cuotas de IVA

soportadas, además del requisito formal de presentación de una declaración previa de inicio de la actividad, el comienzo efectivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios antes de un año, salvo que la Administración prorrogase dicho plazo, sancionando el incumplimiento de dichos requisitos con un retraso del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

QUINTO.- Esta Sala en su sentencia de 16 de abril de 2009 recoge el marco legal en el que debe encuadrarse la cuestión suscitada. En ella se expresó: "La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, reguló la materia de deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad en su artículo 46 -con modificaciones introducidas por las Leyes 48/1985, de 27 de diciembre y 29/1991, de 14 de diciembre-, desarrollado por los artículos 77 a 79 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, estableciéndose como única limitación la de no estimar deducibles las cuotas soportadas antes de la presentación de una declaración previa al inicio de la actividad empresarial o profesional.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en su artículo 111. Uno, no solo siguió manteniendo el requisito de la existencia de una solicitud, sino que introdujo uno nuevo, consistente en "que desde la presentación de la correspondiente declaración de solicitud hasta el inicio de las actividades indicadas no haya transcurrido un período de tiempo superior a un año", si bien que el mismo párrafo también estableció: "No obstante, la Administración podrá prorrogar el mencionado plazo cuando la naturaleza de las actividades a desarrollar en el futuro o las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de la actividad lo justifiquen".

Una reforma importante se produjo por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que dio nueva redacción al artículo 111 de la Ley del IVA ..

En efecto, en primer lugar, se dispuso en el apartado Uno: "Los empresarios o profesionales podrán deducir las cuotas que hayan soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales a partir del momento en que se inicien efectivamente las referidas actividades o, en su caso, las del sector diferenciado, siempre y cuando el derecho a deducir las referidas cuotas no hubiera caducado por el transcurso del plazo establecido en el artículo 100 de esta Ley, (esta posibilidad no existía con anterioridad). Pero además, el apartado Quinto recogió la posibilidad existente anteriormente, al señalar: "Por excepción a lo dispuesto en el apartado uno de este artículo, los empresarios o profesionales que pretendan deducir las cuotas que hayan soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades con arreglo a lo previsto en el artículo 93, apartado tres de esta Ley, deberán cumplir los siguientes requisitos:

1º Haber presentado antes de soportar las cuotas una declaración previa al inicio de las actividades empresariales o profesionales o de las del sector diferenciado, en la forma que se determine reglamentariamente, en la que el sujeto pasivo propondrá el porcentaje provisional de deducción aplicable a dichas cuotas. La Administración, no obstante, podrá fijar uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales o sectores diferenciados.

2º Iniciar las actividades empresariales o profesionales dentro del plazo de un año a contar desde la presentación de la declaración indicada en el número 1º anterior. No obstante, la Administración podrá, en la forma que se determine reglamentariamente, prorrogar el mencionado plazo de un año cuando la naturaleza de las actividades a desarrollar en el futuro o las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de la actividad lo justifiquen...".

Por su parte, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 13/1996 estableció: "El procedimiento de deducción de las cuotas soportadas con, anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales, que se hubiese iniciado antes de la entrada en vigor de la presente Ley, se adecuará a lo establecido en la misma.

Lo previsto en esta disposición transitoria se aplicará exclusivamente a las cuotas soportadas durante los cinco años anteriores a la entrada en vigor de la presente Ley".

... la Sentencia del TJCE de 21 marzo 2000 (Asuntos acumulados C110/98 a C-14/98, Gabalfrisa, S.L. y otros contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria), resolvió una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, relativa a la interpretación del art. 17 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros sobre el volumen de negocios, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En dicha Sentencia se afirma que el artículo 22, apartado 1, de la Sexta Directiva, en materia de IVA, únicamente establece la obligación de los sujetos pasivos de declarar la iniciación, la modificación y el cese de sus actividades, pero no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo, añadiendo que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de dicha Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, por lo que, en suma, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común de este Impuesto establecido por la legislación comunitaria en la materia.

De esta forma, en los apartados 53 y 54 de esta Sentencia de 21 marzo 2000 se vino a señalar, respectivamente, que "resulta obligado reconocer que la normativa nacional que se discute en el litigio principal no sólo condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo antes del inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas a la presentación de una solicitud expresa y al respeto de un plazo de un año entre dicha solicitud y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, sino que sanciona igualmente el incumplimiento de dichos requisitos con un retraso sistemático del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas. Dicha normativa puede incluso dar lugar a la pérdida de este derecho, si tales operaciones no se inician o si el derecho a deducir no se ejercita en un plazo de cinco años a partir del nacimiento del derecho", y que, por consiguiente, "tal normativa va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude".

La conclusión de todo ello es la siguiente parte dispositiva de la sentencia:

"El Tribunal de Justicia, pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña mediante resoluciones de 19 de diciembre de 1997 (C-110/98 a C-115/98 , C-117/98 , C-120/98 y C-125/98 a C-146/98), de 30 de enero de 1998 (C121/98 a C-124/98 y C-147/98) y de 25 de febrero de 1998 (C-116/98 , C118/98 y C-119/98), declara: El artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas".

Como consecuencia de dicha Sentencia, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, modificó la redacción de los artículos 111 , 112 y 113 de la Ley y en concreto, el apartado 1 del primero de los indicados reza desde entonces así: "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."

Como hizo notar la sentencia de esta Sala de 20 de abril de 2009 (cas. 624/2003) de forma más completa y recogiendo todos los matices de la jurisprudencia comunitaria, la Sentencia de esta Sala de 31 de octubre de 2007, (casación núm. 4156/2002) ya había dicho:

"Es cierto que son deducibles las cuotas soportadas o satisfechas con carácter previo al inicio de la realización habitual de entregas o prestaciones de servicios correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, como reconoce la doctrina sentada por el TJCE en sus sentencias, entre otras, de 14 de Febrero de 1985, As. 268/83, Rompelman; 11 de Julio de 1991 , As. C-97/90, Lennartz ; 29 de Febrero de 1996 , As. C-110/94 , Inzo, y 21 de Marzo de 2000, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 , Gabalrisa y otros,

Ahora bien esta última sentencia, que motivó un cambio de la Ley 37/1992, tras establecer que "el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, y sería contrario a dicho principio el que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente la empresa, es decir, cuando se produjera el ingreso sujeto al Impuesto", añade además la posibilidad de que exigen al empresario o profesional la acreditación de la concurrencia de elementos objetivos que prueben su intención de iniciar una actividad económica, estableciendo que "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 previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer ejercer 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 Rompelman, apan'ado 24, e Inzo apartados 23 y 24, antes citadas."

En definitiva, así como la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen indicios suficientes de que los bienes adquiridos se van a destinar al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de igual manera dicha condición se pierde cuando concurren circunstancias igualmente objetivas que indican que no va a desarrollarse actividad empresarial o profesional alguna. Entre estas circunstancias, y como señala la sentencia de 11 de julio de 1991, asunto Lennartz; se encuentran, entre otras, <<la naturaleza de los bienes de que se trate y del

periodo transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo".

Como ha puesto de relieve la sentencia de esta Sala de 7 de marzo de 2014 (unifica. doctrina 61/2012), la sentencia Gabalfrisa, de 21 de marzo de 2000 , vino a consolidar la regla según la cual para reconocer la condición de sujeto pasivo del IVA a un empresario o profesional no era necesario esperar al inicio efectivo de su actividad, al establecer que bastaba, a estos efectos, con la mera intención, confirmada por elementos objetivos, de querer comenzar con carácter independiente una actividad económica, con independencia del lapso temporal transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial.

En efecto, dicha sentencia sienta, por un lado, las bases para llenar de contenido el carácter inmediato de la deducción del IVA soportado, proclamando que la inmediatez tiene como referente temporal el momento de la adquisición de los bienes que se han de destinar a la actividad empresarial, aun cuando ésta no haya comenzado efectivamente y, por otro, dispone, en la medida en que el derecho a la deducción surge cuando se adquieren bienes o servicios que se van a destinar a una actividad sujeta, que la deducción se practica atendiendo al destino previsible, expresado por una intención que se pone de manifiesto a través de hechos objetivos, al señalar en el apartado 47 de la sentencia, que quien tiene intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del art. 4 de la Sexta Directiva, y realiza con este objeto los primeros gastos de inversión, debe ser considerado sujeto pasivo, y al actuar como tal, tendrá derecho a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados por las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva.

Sexto.

Del pronunciamiento del TJUE de 21 de marzo de 2000 en el asunto Gabalfrisa se derivan dos conclusiones relevantes para la resolución del presente recurso. De un lado, los sujetos pasivos tienen derecho a la deducción inmediata de las cuotas soportadas por razón de los actos preparatorios de su actividad, sin necesidad de aguardar a que ésta comience de manera efectiva. De otro lado, tal derecho puede condicionarse a que la intención de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al impuesto venga confirmada por elementos objetivos.

La jurisprudencia comunitaria ha señalado expresamente, en concreto en la STJUE de 11 de julio de 1991 (Asunto C- 97/90) Lennartz), algunos de los elementos objetivos relevantes o circunstancias que es posible tener en cuenta para analizar la intención del sujeto pasivo. Son las siguientes:

- La naturaleza de los bienes o servicios adquiridos.
- El período transcurrido entre la adquisición de los mismos y su utilización en dichas actividades.
- El cumplimiento de los requisitos administrativos y contables exigidos a los empresarios y profesionales por la normativa reguladora del Impuesto.

En cuanto al elemento temporal, debe tenerse en cuenta que se trata de una actividad de promoción inmobiliaria, cuyo periodo de maduración es inevitablemente largo, tanto por razones jurídicas como por la propia realidad de las cosas.

La doctrina expuesta nos impide- como en el caso resuelto por la sentencia de 7 de marzo de 2014 - considerar que el lapso temporal transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial, a efectos de no permitir la deducción, lo que nos lleva a la necesidad de estimar el recurso de casación, ya que la sentencia impugnada no se atiene a los parámetros establecidos por la jurisprudencia comunitaria, en cuanto la falta o carencia de la intención inicial de afectación empresarial no pudo ser negada por la sentencia recurrida al darse los elementos objetivos que acreditan tal intención, como son que la entidad recurrente se constituyó como sociedad el 5 de marzo de 2010 y su objeto social era la de destinarla a la promoción inmobiliaria y que por lo tanto, se iba a realizar una actividad empresarial que haría posible la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de terrenos, adquirió una parcela en la Fuente (Castropol) en escritura otorgada el 29 de marzo de 2010(el precio de la compraventa fue de 300000 euros y se repercutió un IVA DE 48.455, 45 ?); el 8 de marzo de 2010 presentó el modelo 036 solicitando número de identificación fiscal y el 8 de abril de 2010 encargó a una arquitecta un estudio acerca del aprovechamiento urbanístico de los terrenos de la finca adquirida; el 16 de abril de 2010 presentó modelo 036 solicitando el alta en el censo de empresarios profesionales y retenedores; durante el ejercicio 2010 cumplió con sus obligaciones fiscales presentando regularmente las correspondientes auto-liquidaciones trimestrales y en el cuarto trimestre del ejercicio 2010 solicitó la devolución de los 48.455,45 euros correspondientes al IVA soportado en la adquisición de la finca de referencia; con posterioridad aportó el proyecto básico de ejecución para la organización de la parcela y posteriormente, en escrito de 22 de mayo de 2015, aportó el proyecto visado por el Colegio Oficial de Arquitectos de Asturias en mayo de 2015.

Aunque la sentencia recurrida diga que el tiempo no es factor determinante pero sí un elemento a tener en cuenta, lo cierto es que la sentencia formula como primer reparo a la solicitud de deducción de la actora el tiempo transcurrido hasta el inicio de la actividad empresarial, lo que era insuficiente, ya que ni el art. 111. uno de la Ley

del IVA tras la redacción de la ley 14/2000, ni el art. 27 del Reglamento del IVA, según la redacción dada por el Real Decreto 1083/2001, señalan un plazo preclusivo para el comienzo de la actividad, siendo el criterio preferente a la hora de proceder a la deducción del IVA soportado antes del efectivo inicio de las operaciones gravadas la intención de destinar los bienes o servicios adquiridos o recibidos a una determinada actividad empresarial, por lo que nacido el derecho sigue existiendo aunque la actividad económica considerada no diera lugar a operaciones sujetas a gravamen o aunque el sujeto pasivo no hubiera podido utilizar los bienes en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad."

En el presente caso, la Administración no invocó la existencia de fraude.

Por tanto, a los efectos de valorar el cumplimiento de los requisitos fijados por las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo referidas, no basta con indicar que no ha acreditado el ejercicio de la actividad, ni que no se han declarado operaciones sujetas al impuesto, cuando no se precisa ni se justifica que haya habido fraude en la conducta de la demandante, ni tampoco puede considerarse suficiente el paso de un determinado lapso de tiempo. Se debe destacar que, conforme a las sentencias citadas, la circunstancia de que aún no se ha producido IVA devengado, no constituye por sí solo el elemento determinante para la procedencia o no de la deducibilidad de las cuotas soportadas en el inicio de la actividad.

De acuerdo con los preceptos y la doctrina del Tribunal Supremo y de TJUE, el derecho a la deducción puede condicionarse a que la intención de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al impuesto venga confirmada por elementos objetivos.

Pues bien, lo que ocurre en el presente caso es que la demandante pretende que la actividad empresarial que pretende iniciar se refiere a la actividad de promoción inmobiliaria en relación con adquisición de unos derechos en litigio sobre un terreno sito en una zona turística de Punta Cana para poder adquirir la titularidad del mismo con la intención de desarrollar su actividad económica, ya fuese mediante la promoción inmobiliaria como explotación hotelera, para construcción y transmisión de edificaciones (primera entrega), o la simple venta del terreno (segunda entrega).

Es decir, la actividad económica que pretende realizar es la de promoción inmobiliaria como explotación hotelera, para construcción y transmisión de edificaciones (primera entrega), o la simple venta del terreno (segunda entrega) de un inmueble situado en la República Dominicana.

A este respecto, como se ha indicado, hay que precisar que la actividad económica que se pretende realizar debe ser una actividad empresarial sujeta al impuesto.

Sin embargo, en el presente caso, el bien inmueble al que se refiere no se encuentra en un territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino en la República Dominicana.

Sobre esta cuestión, la referida Ley del IVA en su art. 70. Uno 1º que regula el "Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.", determina lo siguiente:

"Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
- g) La utilización de vías de peaje.
- h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario."

El indicado precepto efectúa una relación que no es cerrada, pues indica que "Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros..."

De lo expresado en el indicado artículo, debe concluirse, que "a contrario sensu", no se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que no radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso se trata, como se ha dicho, de un inmueble situado en la República Dominicana, por lo que los importes de IVA soportados no justifican la intención, confirmada por elementos objetivos, de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al impuesto.

La demandante manifiesta que entiende que tiene derecho a deducir las cuotas soportadas de IVA relacionadas con el terreno situado en República Dominicana en tanto en cuanto se trata de una operación realizada fuera del territorio de aplicación del impuesto, pero que de haberse realizado en España hubiera originado derecho a deducción. Sin embargo, tal pretensión no resulta amparada ni por los preceptos citados ni por la doctrina del TJUE ni del Tribunal Supremo, pues si la circunstancia de que si la operación se realizara en España sí pudiera originar el derecho a la deducción no implica que al realizarse fuera del territorio de aplicación del Impuesto se generase el derecho a la deducción, pues requisito imprescindible que se trate de una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que no ocurre cuando el bien inmueble se encuentra fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

La circunstancia de que los emisores de las facturas sean entidades o personas residentes en España, no justifica por sí sola la procedencia de la deducibilidad de los importes de IVA soportado en esas facturas, pues es necesario, como se ha indicado que el inicio de la actividad se refiera a una actividad sujeta al IVA, lo que no ocurre en el presente caso, al referirse a un inmueble situado en la República Dominicana, siendo dichas facturas relacionadas con el mencionado inmueble.

En cuanto a los otros conceptos de contienen las facturas aportadas, a los que alude la demandante, debe concluirse que tampoco prueban la intención, confirmada por elementos objetivos, de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al impuesto, ya que se refieren, en resumen, a asesoramiento fiscal, legal, contable y financiero general a Lustró Inversiones SL, asesoramiento en los cierres contables, tanto de la entidad española como de sus filiales en República Dominicana, honorarios por servicios profesionales en relación con la negociación y obtención de préstamos, etc., que no justifican la intención de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al Impuesto, pues no prueba la demandante que correspondan a la intención de iniciar una actividad sujeta al Impuesto.

Debe puntualizarse que de acuerdo con la doctrina del TJUE, aunque finalmente no llegase a poder iniciarse la actividad, sería procedente la deducibilidad de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad, pero siempre que se confirmase por elementos objetivos la intención de iniciar una actividad sujeta al Impuesto, pero es que, como se ha indicado, en el presente caso, la actividad a la que se alude en la demanda no se encuentra sujeta al impuesto, por lo que no resulta procedente la deducibilidad pretendida en la demanda.

Debe añadirse que no puede confundirse la neutralidad del impuesto con la pretensión de que todas las facturas sean deducibles en los importes de IVA soportados, pues de acuerdo con los preceptos citados de la Sexta Directiva y de la Ley 37/1992, interpretados siguiendo la doctrina del TJUE y del Tribunal Supremo, sólo son deducibles los importes de IVA soportados que cumplen los requisitos indicados.

Por tanto, no puede considerarse que la recurrente haya probado la intención de comenzar efectivamente una actividad empresarial sujeta al impuesto, confirmada por elementos objetivos.

En consecuencia, procede desestimar el recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

Séptimo.

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLAMOS

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad LUSTRO INVERSIONES, S.L, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de abril de 2021, sobre liquidación provisional y acuerdo sancionador, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los cuatro trimestres de 2018, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1465-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1465-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.