

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

Referencia: NFJ094546

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 278/2024, de 24 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1472/2021

**SUMARIO:**

**IVA. Deduciones. Dedución de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. Servicios relacionados con inmuebles sitos 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 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). Defiende que 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. La AEAT consideró que la entidad 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. Por el contrario, la entidad actora señala que la actividad de promoción inmobiliaria no es ni la única ni la principal actividad de la entidad, pues en sus estatutos se recoge que presta servicios de gestión y organización a las filiales de República Dominicana y prueba de ello son las facturas aportadas devengadas en el ejercicio 2015. La entidad actora, con domicilio en Madrid, contrató los servicios jurídicos de una profesional situada en el Territorio de Aplicación del Impuesto. El objeto de estos servicios jurídicos es variado, que van desde la atención al seguimiento de los pleitos en República Dominicana, la 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, así como los honorarios por servicios profesionales en relación con la negociación y obtención de préstamos. Defiende la recurrente 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 TAI pero que de haberse realizado en España hubiera originado derecho a deducción, así como 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, todos ellos bajo el concepto "servicios profesionales prestados en relación al estudio y obtención de financiación para la actividad de la sociedad". Sin embargo, 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. El hecho 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 se ha acreditado por la entidad actora por medios objetivos que los servicios reflejados en las facturas tuviesen relación con el inicio de una actividad sujeta a IVA, entre otras cosas, porque los terrenos sobre los que versaba el supuesto servicio jurídico se encontraban en la República Dominicana, que no es un territorio de aplicación del IVA. **Operaciones que dan derecho a deducción. Operaciones sujetas y no exentas.** En relación con las cuotas de IVA asociadas a la factura expedida por un despacho de abogados se trata de gastos vinculados con una actividad de financiación que no son deducibles conforme a lo previsto en el artículo 20.Uno.18.a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en relación con el art. 94, ya las actividades de financiación están exentas de IVA y por este motivo, estos servicios profesionales dirigidos a obtener dicha financiación no son deducibles y en todo caso, no se ha acreditado que estuviesen destinados los servicios al inicio de una actividad. [Vid., STJCE, 29 de febrero de 1996, asunto nº C-110/94 (NFJ005253)].

**Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad. Falta de motivación.** El acuerdo sancionador no se motiva suficientemente a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que se producen unas simples manifestaciones genéricas de la conducta del sujeto pasivo, y del objeto de la regularización, utilizando frases que podrían servir para muchos supuestos, y sin concretar e individualizar en qué consistió la intencionalidad o negligencia de su conducta,

con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, pero sin conectar esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, y sin que se haga referencia alguna a si existía en este caso una interpretación razonable de la norma, y a la fundamentación de en qué consistió. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de Madrid, 20 de marzo de 2024, recurso nº 1465/2021 (NFJ094450)].

## PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5.Dos, 20.Uno.18.a), 70.Uno, 94 y 111.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 211.3.  
RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 24.

## PONENTE:

*Doña Maria Rosario Ormosa Fernandez.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGU LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

### **Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2021/0032737

Procedimiento Ordinario 1472/2021

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 Nª 278/2024

RECURSO NÚM.: 1472/2021

PROCURADOR Dña. MARIA SALUD JIMENEZ MUÑOZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

-----  
En Madrid, a veinticuatro de abril de dos mil veinticuatro

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1472-2021, interpuesto por la entidad LUSTRO INVERSIONES, S.L, representada 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 resuelven las reclamaciones económico- administrativas número NUM000 y NUM001, interpuestas contra acuerdo resolutorio de recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 4T del ejercicio 2015, y contra acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación.

Ha 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 23 de abril de 2024, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández.

### **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 desestimar las reclamaciones económico- administrativas número NUM000 y NUM001, interpuestas contra acuerdo resolutorio de recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 4T del ejercicio 2015, referencia NUM002, por importe de 44.047,51 ? y contra acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación, por importe de 22.023,75 ?.

## Segundo.

La entidad recurrente 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 44.047,51 ?, importe correspondiente a 1 factura de servicios de asesoramiento jurídico contratados por LUSTRO INVERSIONES SL en el ejercicio 2015 y al acuerdo sancionador derivado de la liquidación.

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. La AEAT consideró que 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 2015.

LUSTRO INVERSIONES SL, con domicilio en Madrid, contrata los servicios jurídicos de Adriana, profesional situada 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:

- 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.

La factura recibida de Adriana 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 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, 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 Lustró Inversiones SL, si no que procede a revisar datos relacionados con entidades residentes en el extranjero, hecho que escapa totalmente de sus facultades.

Respecto del acuerdo sancionador indica que la sanción es improcedente porque se produce una ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad y porque se producía una interpretación razonable de la norma, ya que era aplicable una normativa compleja y poco esclarecedora, siendo razonable el criterio aplicado por la recurrente, así como que en ningún momento se ha justificado su falta de diligencia.

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 Ollero Abogados SLP y D<sup>a</sup> Adriana sobre los derechos de litigio adquiridos con la intención de poder adquirir el terreno situado en la parcela n<sup>o</sup> NUM003 del distrito catastral NUM006 del distrito Higüey, provincia de Altagracia, 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 14 de enero 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 la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- En fecha 15 de diciembre de 2018 se notificó propuesta de liquidación por IVA 3T 2015 a la entidad Lustro Inversiones S.L. Habiendo transcurrido el periodo concedido al efecto sin que la entidad haya formulado alegaciones ni haya aportado nueva documentación que deba tenerse en cuenta, se confirma el contenido de la propuesta de liquidación.

- Uno.

No se admite la deducción de las cuotas de IVA soportadas en factura expedida por la Olleros Abogados S.L.P nº NUM004 de fecha 30 de noviembre de 2015. En esta factura se describe 'servicios profesionales prestados en relación al estudio y obtención de financiación para la actividad de la sociedad'.

La entidad señala que los servicios prestados por Olleros Abogados S.L.P a Lustro en relación a la obtención de préstamo participativo y financiación han consistido en:

- Elaboración de memorándum informativo sobre el Plan de Negocio del Proyecto Inmobiliario a desarrollar por parte de la Compañía para su entrega a posibles inversores.

- Organización y dirección de una ronda de presentación entre potenciales inversores.

- Búsqueda de financiación para el proyecto (') El artículo 94 de LIVA , en su apartado 1º letra a) establece 'que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del impuesto comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinan en el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las entregas de bienes y prestación de servicios sujetas y no exentas de impuesto sobre el Valor Añadido'.

- La obtención de financiación y recursos económicos por la entidad para el desarrollo de su actividad se trata de una operación exenta del impuesto de acuerdo al artículo 20. 18a LIVA , por este motivo, los servicios profesionales recibidos de Olleros Abogados dirigidos a obtener dicha financiación no son deducibles de acuerdo al precepto señalado.

Lustro manifiesta que, 'de los servicios recibidos han resultado dos contratos de préstamo de dos entidades independientes', es decir, los servicios que ha recibido de esta entidad se destinan a actividades que no generan derecho a la deducción del impuesto en los términos del artículo 94 LIVA .

Dos.

Respecto de los servicios recibidos de Dña. Adriana (factura nº NUM005 de fecha 01/12/2015) la entidad manifiesta, en su escrito de fecha 15/11/2018, en síntesis, lo siguiente: 'Lustro recurrió a los servicios de la abogada para que prestara los servicios siguientes:

- Supervisión de pleitos cuya dirección jurídica estaba encomendada a D. Eladio, abogado local en la Republica Dominicana del despacho DIRECCION000.

- Apoyo al despacho DIRECCION000 para determinar la idoneidad de los letrados a quien estaban encomendados los pleitos.

- Colaborar en la terminación de los pleitos y de ese modo que pudiera darse perfección de la compraventa efectuada'.

La entidad también señala en su escrito de fecha 19/02/2018 que: 'la entidad está realizando las actuaciones preparatorias necesarias para la determinación y concreción de la titularidad jurídica de determinados inmuebles de su propiedad, así como búsqueda de financiación, que posteriormente le permita el desarrollo de la actividad de promoción inmobiliaria sobre los mismos'.

En escrito de fecha 06/06/2018 la entidad manifiesta: 'Lustro ostenta los derechos en litigio sobre determinados solares sitios en República Dominicana que fueron transmitidos por la entidad Paraíso Tropical, S.A. (P.T.) en virtud de contrato firmado entre las partes en fecha 15 de enero de 2015. Asimismo, a través de dicho contrato P.T. vende los terrenos objeto de litigio a Lustro, sujeto a condición suspensiva de la obtención del título debidamente inscrito y libre de cargas a su nombre'.

- Hace constar la entidad en escrito de fecha 15/11/2018 que Lustro acordó con la abogada Dña. Adriana el pago de una parte de los servicios facturados, quedando el resto pendiente de pago hasta la fecha en que terminen los procedimientos jurídicos y la compañía pueda disponer del bien inmueble que le corresponde en virtud de la compra venta realizada a Paraíso Tropical (P.T.). Lustro aporta justificante de pago parcial de la factura. El importe total de la factura n° NUM005 es de 209.615 euros. La entidad ha abonado 107.500 euros en fecha 14-12-2016.

Lustro también aporta sentencias dictadas por Tribunales de Republica Dominicana relativas a los litigios en curso, siendo favorables a Paraíso Tropical (P.T.).

El contrato privado entre ambas entidades, Lustro y P.T. recoge, en esencia:

Objeto. 'P.T. vende, sujeto a la condición suspensiva de la obtención del título correspondiente debidamente inscrito libre de cargas y ocupantes el Terreno a Lustro y Lustro por su parte acepta la compraventa del terreno bajo dicha condición, para sí o para la sociedad/es que la compradora indique, y, P.T. cede a Lustro que acepta, los derechos de los Pleitos y en consecuencia su posición procesal en los mismos que en relaciones con los derechos cedidos tiene iniciados P.T. y/o en los que P.T. es demandante (). Lustro sustituirá a P.T. en la titularidad de los derechos cedidos () adquiriendo en su caso, la plena titularidad del Terreno adquirido, así como el producto de la reclamación de los derechos derivados de la servidumbre de conducción de agua'.

El terreno forma parte de la parcela N° NUM003 distrito Catastral n° NUM006, en Higuey. Los litigios por la titularidad y ocupación se dirigen contra Inversiones Azul del Este Dominicana S.A, y contra las sociedades Inversiones CCF, S.A., Chesley Investments S.A., Internacional Valores, S.A., Centros Comerciales Dominicanos, S.A. y Adzer Bienes Raíces S.A. Respecto de la reclamación de los derechos de servidumbre pago de conducciones de agua se dirige solo contra Inversiones Azul del Este Dominicana.

- Dentro de la Sección 2.02 se determina el precio de la compraventa y derechos cedidos en los siguientes términos:

(i) El precio de la compraventa del terreno a que hace referencia la sección 2.0. (i) se establece en la cantidad de RDS 300.000 pagadero dentro de los 15 días siguientes a la fecha a partir de la que pueda disponer la compradora de k título de propiedad ().

(ii) El precio de los derechos cedidos a que hace referencia la Sección 2.02 (ii) se establece en la cantidad de USD 150.000 dólares, pagadero a partir de esta fecha mediante transferencia a la vendedora o a quien ella indique de los importes solicitados por la vendedora necesarios para el seguimiento control de los pleitos en la República Dominicana.

(iii) La compradora se hará cargo de los gastos, costes e impuestos derivados de este contrato incluidos y no limitados a los gastos de abogados en tanto en España como en la Republica Dominicana (cuota Litis), incurridos hasta la fecha y los que se sigan incurriendo, tasas judiciales, costas registrales, impuestos de transferencia y demás necesarios para obtener la plena efectividad de la Compraventa según se vayan incurriendo y previa justificación por la vendedora y aceptación por la compradora.

La entidad deduce en la autoliquidación del 4t 2015 las cuotas de IVA soportado por los servicios recibidos de Dña. Adriana.

En primer lugar, Lustro Inversiones SL no venía desarrollando con anterioridad entregas de bienes ni prestación de servicios, motivo por el cual resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 5 LIVA : 'son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. () A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido'.

- De acuerdo con la dicción legal, las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas:

A. Cuando se inicia de forma efectiva la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios o B. En el caso de que no se vinieran desarrollando dichas actividades cuando se realice la adquisición de bienes y/o servicios con la intención confirmada por elementos objetivos de destinarlos al ejercicio de la actividad económica, reconociendo así un concepto económico de empresario o profesional a efectos del IVA, en tanto que la actividad encaminada a realizar aquellos actos previos preparatorios que determinen con posterioridad la realización habitual de entrega de bienes o de prestación de servicios, debe considerarse como actividad económica y, por tanto, dan derecho a la deducibilidad de las cuotas soportadas del impuesto en la forma expuesta en el Título VIII de la Ley del IVA.

En el caso que nos ocupa, Lustro Inversiones no ha iniciado de forma efectiva la realización de entregas de bienes y prestación de servicios, tal y como manifiesta en los diferentes escritos aportados, motivo por lo que de acuerdo al apartado a) del artículo 5° LIVA no se podría considerar iniciadas las actividades económicas.

La entidad ha adquirido los derechos en litigio sobre un solar situado en República Dominicana titularidad de la entidad Paraíso Tropical (contrato de fecha 15 de enero de 2015). La entidad ha recibido servicios jurídicos de Dña. Adriana dirigidos al seguimiento y coordinación de los pleitos que tienen lugar en el citado país. Por estos

servicios Lustró soportó cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido detalladas en la factura por importe de 41.5127,50 euros, de manera que en el caso de que la entidad demuestre mediante elementos objetivos que tiene la intención de destinar los servicios adquiridos al ejercicio de la actividad económica, tendría desde dicho momento (prestación del servicio) el derecho a la deducibilidad de las cuotas soportadas, adquiriendo la condición de empresario o profesional desde dicho momento.

- Para el ejercicio del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado el artículo 93 de la Ley 37/1992 se establece lo siguiente:

'Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111 , 112 y 113 de esta Ley '.

El artículo 111 Uno 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' Lustró puede acudir al artículo 111 de la Ley del Impuesto para poder deducirse las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios y que, en el caso que estamos analizando, hace referencia a las cuotas soportadas con ocasión de los servicios jurídicos recibidos.

- En segundo lugar, la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos del impuesto, en la adquisición de bienes y servicios en el ámbito de una actividad económica constituye un derecho ejercitable por el propio sujeto pasivo.

Al tener la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de un derecho, debemos recordar que en el artículo 105 de la Ley General Tributaria 58/2003 se establece que 'en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo'. Así, si un sujeto pasivo pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso del procedimiento de gestión, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos del mismo.

Aplicando lo anterior al presente caso, es la entidad la que deberá probar que tiene derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas.

La entidad deberá probar en el caso de ser requerido por la Administración tributaria, como así ha sucedido en el presente procedimiento de comprobación, que en el momento en que se soportaron las cuotas del impuesto, tenía la intención de destinarlos al ejercicio de la actividad económica y dicha prueba debe poder aportarse en el momento en que se pretenda ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas, correspondiendo a la Administración Tributaria efectuar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas que se aporten. En definitiva, en el momento en que se han soportado las cuotas, la persona o entidad que pretende la deducción debe estar en disposición de acreditar mediante elementos objetivos la afectación de los gastos a una actividad económica.

- Para comenzar esta valoración conjunta de las pruebas partimos de lo dispuesto en el artículo 27 del RD 1624/1992 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual:

'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.

().

De acuerdo con lo expuesto en los preceptos anteriores, si la entidad ha recibido un asesoramiento de carácter jurídico, con intención de vincularlo o afectarlo a la realización de una actividad empresarial, deberá poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que, en el momento de realizarse dicha operación, tenía dicha intención, en cuyo caso, las cuotas soportadas podrán ser objeto de deducción.

- Para ponderar la concurrencia de tales elementos objetivos, que permitan concluir que las adquisiciones de bienes o servicios se realizan con la intención de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, habrá que estar a los diferentes medios de prueba admitidos en Derecho, y en este sentido, ya la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central RG 455/2002 de fecha 9 de junio de 2004 señaló los siguientes criterios:

'Para ponderar la concurrencia de tales elementos objetivos, tal como establece el artículo 5. Dos y el artículo 111, que permitan concluir que las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios se realizan con la intención de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, habrá que estar a los diferentes medios de prueba procedentes en Derecho, la consideración de la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos, que constará en la factura correspondiente, puesta en relación con la índole de la actividad a desarrollar; la ponderación del tiempo transcurrido entre la adquisición de los mismos y su utilización en las actividades pretendidas; el cumplimiento de los requisitos administrativos y contables que la normativa del Impuesto exige a los empresarios y profesionales, entre los que figuran la presentación de la declaración censal en la que se proponga a la Administración el porcentaje provisional de deducción que corresponda aplicar a las cuotas soportadas, o la llevanza en debida forma de los libros registro obligatorios; disponer de las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que sean necesarias para iniciar la actividad o, al menos, haberlas solicitado, etc.' Del precepto anterior cabe concluir que no estamos ante elementos de prueba que individualmente considerados puedan llevar a la conclusión de que el obligado tributario realiza una actividad económica por el hecho de concurrir uno sólo de dichos elementos.

- Tampoco la concurrencia de varios de ellos permitir llegar a la misma conclusión, pues se requiere una valoración conjunta, esto es, es la reunión de una serie de indicios, elementos externos u objetivos, o pruebas, que permitan conjuntamente a una persona externa a la voluntad del obligado tributario llegar a la conclusión de que realiza una actividad económica, no siendo la lista referida en el precepto citado más que una enumeración no cerrada de elementos que pueden ser considerados, junto con otros ajenos a la lista que figura en la norma.

Finalmente, una vez analizados los criterios anteriores y atendiendo al caso concreto de Lustró Inversiones S.L., cabe concluir que la entidad no ha aportado las pruebas necesarias que justifiquen la intencionalidad de afectar y destinar los servicios jurídicos recibidos de Dña. Adriana a una actividad empresarial en el momento en el que soportaron las cuotas del IVA, esto es, diciembre del periodo 2015. La entidad aporta como justificación de su intención únicamente manifestaciones, señalando, en esencia, que la entidad ha adquirido unos derechos sobre litigios (el asesoramiento jurídico se encamina a estos procedimientos judiciales), con la intención de poder adquirir el terreno situado en la parcela n° NUM003 del distrito catastral NUM006 en el municipio de Higuey para desarrollar posteriormente alguna de las siguientes actividades: (i) promoción inmobiliaria para su explotación hotelera o similar (ii) bien la promoción para la posterior transmisión de las edificaciones resultantes, o (iii) la venta de los mismos en el estado en el que se adquieran.

A juicio de este órgano no ha quedado probado que, en el momento de soportar las cuotas del impuesto, existía la intencionalidad de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales. Con los datos e información aportada por la entidad, se considera que no ha quedado acreditada tal intención, por cuanto, los únicos elementos objetivos que han sido aportados al procedimiento son la adquisición a través, de documento privado, de los derechos en litigio sobre determinados solares situados en República Dominicana.

- Derechos cuyo pago no ha sido realizado y para cuya adquisición se ha incurrido en unos costes de carácter jurídico que tampoco han sido abonados en su totalidad. Uno y otro gasto, según señala Lustró, serán abonados una vez que la entidad posea el terreno en cuestión, es decir, en el momento en el que se suscribe el contrato y se facturan los servicios, no existe una fecha cierta o determinada en la que Lustró vaya a adquirir el terreno. En el momento de soportar las cuotas de IVA Lustró desconoce si podrá adquirir finalmente el terreno sobre el cual pretende desarrollar un proyecto de carácter inmobiliario. En el propio contrato se estipula la posibilidad de que finalmente no se pueda adquirir la propiedad del terreno.

La Ley permite deducir las cuotas de impuesto con anterioridad al inicio de entregas de bienes y prestaciones de servicios, es decir, en una fase preparatoria de la actividad económica que se trate. En el caso de Lustró, su situación no puede calificarse como preparatoria, puesto que no posee ni tan siquiera el activo sobre el cual pretende desarrollar la actividad. La entidad no dispone en dicha fecha de ningún activo tangible, sino que la adquisición de los terrenos queda en suspenso de la resolución favorable de los litigios cuyos derechos se han adquirido. Si bien es cierto, que las sentencias aportadas resultan favorables en primeras instancias a Paraíso Tropical, no implica que finalmente la adquisición vaya a ser efectiva. Por tanto, en el momento en el que se han soportado las cuotas del Impuesto, no hay certeza de que Lustró vaya a consolidar la propiedad del terreno, por lo que difícilmente, puede

darse la posibilidad de ejercer sobre el mismo una actividad económica. Por tanto, con la prueba aportada por Lustró al procedimiento, este órgano entiende que no ha quedado acreditada la intencionalidad de la entidad de destinar tales servicios al desarrollo de una actividad económica en los términos previstos en el artículo 5 Dos y 111 de LIVA. No se admite la

deducción de las cuotas soportadas en factura expedida por Dña. Adriana (nº NUM005) por importe de 41.527,50 euros.

- El importe de cuotas a compensar de periodos anteriores se modifica en virtud de la liquidación por IVA 3T 2015 notificada en documento separado ( NUM007).

El resultado de esa liquidación por IVA 4T 2015, de la que deriva un importe a compensar inferior al solicitado por la entidad tiene incidencia en la liquidación por IVA 1T 2016 ( NUM008) notificada a la entidad en documento separado."

QUINTO: En el recurso 1465/2021, seguido ante esta Sección, ha recaído Sentencia el pasado 20 de marzo de 2024, ponente Sr. Gallego Laguna, y en él se analizan las mismas cuestiones que las planteadas en este recurso, si bien en relación al IVA de 2018, por lo que por motivos de seguridad jurídica y de unidad de doctrina se deben de reproducir los mismos argumentos que los allí empleados para la desestimación del recurso:

"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 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.

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, concorra 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.º 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 ° y 4o 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. ° 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. ° (Suprimido)

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

4. ° Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5. ° 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. ° 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) , Gabalfria 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 , Gabalfria 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 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."

Por su parte, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en sentencia de su Sala 6º, de 8 de junio de 2000, nº 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, apartado 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 1 ° 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. ° 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."

De acuerdo con lo expresado en la Sentencia reproducida, procede también la desestimación de este recurso, en cuanto al acuerdo de liquidación, dado que se niega por la AEAT la deducibilidad de la cuota de IVA soportada por los servicios jurídicos prestados por D<sup>a</sup>. Adriana, reflejados en la factura (nº NUM005) por importe de 41.527,50 euros y se minoran las cuotas soportadas en factura expedida por Olleros Abogados S.L.P nº NUM004, de fecha 30 de noviembre de 2015, en la que su concepto es. "servicios profesionales prestados en relación al estudio y obtención de financiación para la actividad de la sociedad".

Según consta en la citada Sentencia no se ha acreditado por la entidad actora por medios objetivos que los servicios reflejados en las facturas tuviesen relación con el inicio de una actividad sujeta a IVA, entre otras cosas, porque los terrenos sobre los que versaba el supuesto servicio jurídico se encontraban en la República Dominicana, que no es un territorio de aplicación del IVA.

Además, en relación con las cuotas de IVA asociadas a la factura expedida por Ollero Abogados SLP, se trata de gastos vinculados con una actividad de financiación que no son deducibles conforme a lo previsto en el artículo 20. 18a LIVA, en relación con el art. 94 LIVA, ya las actividades de financiación están exentas de IVA y por este motivo, los servicios profesionales recibidos de Olleros Abogados dirigidos a obtener dicha financiación no son deducibles y en todo caso, tal como se establece en la Sentencia reproducida no se ha acreditado que estuviesen destinados los servicios al inicio de una actividad.

SEXTO: Debemos de pasar ahora al examen del acuerdo sancionador impugnado, de 2 de julio de 2029, y a lo argumentado sobre el mismo por la actora respecto a la ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad y a la existencia de una interpretación razonable de la norma.

En el citado acuerdo se motiva la sanción impuesta a la actora en la siguiente forma:

"En el presente supuesto, la conducta del obligado tributario es manifiestamente antijurídica al suponer una trasgresión de las normas que imponen la obligación de presentar correctamente cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Esta obligación se recoge de forma genérica en el artículo 29.2.c) de la LGT . De forma más específica, para el tributo que nos ocupa, esta obligación se encuentra recogida en el artículo 167 de la LIVA .

Así, el obligado tributario confeccionó de forma incorrecta su declaración, obviando la normativa aplicable en cuanto a la deducción cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. Incurre así en una conducta manifiestamente antijurídica.

Como se ha detallado en los hechos expuestos y en la liquidación notificada a la entidad, la normativa que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido señala en su artículo 93 que las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley. Por su parte el artículo 111 de LIVA y 27 de RIVA establecen que: '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.

En el caso que nos ocupa, el sujeto pasivo no ha cumplido con lo dispuesto en los preceptos anteriores, es decir, la entidad, ha contravenido lo dispuesto en la normativa del impuesto para la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad.

Asimismo, al tener la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de un derecho, debemos recordar que en el artículo 105 de la Ley General Tributaria 58/2003 se establece que 'en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo'.

Le correspondía a la entidad aportar la carga de la prueba que demostrara el importe de las cuotas de IVA a compensar. La entidad no ha aportado las pruebas suficientes para justificar la intencionalidad que exige la norma propia del impuesto, siendo la prueba aportada insuficiente para hacer valer el derecho de deducción que pretende.

La carga de la prueba debe aportarse dentro del procedimiento de comprobación pudiendo durante el trámite alegaciones formular cuantas alegaciones se estime por conveniente, aportando la documentación adicional que se considere oportuna, todo ello a fin de aclarar y justificar los hechos puestos de manifiesto por la Administración en dicha propuesta. En el caso que nos ocupa, la entidad ni tan siquiera ha atendido a trámite de alegaciones.

El principio de tipicidad exige que la conducta infractora aparezca reconocida claramente como tal en la legislación vigente en el momento de su comisión. Así, esta infracción tributaria se encuentra clasificada en el artículo 195 LGT, artículo que recoge:

'Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes:1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

1. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

2. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones'.

En el caso concreto que nos ocupa, la entidad presentó la autoliquidación por IVA 4T 2015 con un resultado a compensar de 52.313,37 euros, mientras que, de la liquidación practicada por la Administración, resulta un importe a compensar de 8.265,86 euros. Por tanto, se cumple otro de los requisitos necesarios para que una conducta sea sancionada, esto es, la conducta en cuestión se encuentra tipificada en el artículo 195 de 58/2003.

En cuanto a la culpa o negligencia, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 10/02/2000, indica, en relación con el contenido del artículo 77.1 de la Ley 230/1963 (actual 183.1 de la LGT), que la esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, para apreciar la culpa en la conducta del presunto infractor se requiere, a su vez, la presencia de dos elementos:

- Un elemento intelectual, la capacidad del sujeto para conocer o prever y para evitar el resultado. Así, si el sujeto tenía dicha capacidad y, a pesar de ello, realizó la conducta antijurídica, se podrá apreciar la existencia de culpa en su comportamiento.

- Un elemento normativo, el incumplimiento del deber objetivo de cuidado. Este elemento permite diferenciar entre la culpa grave y la simple negligencia: si se ha omitido el deber de cuidado más elemental estaremos ante culpa grave; si tan sólo se ha omitido el deber de cuidado que corresponde al comportamiento de una persona cuidadosa o diligente, estaremos ante la simple negligencia.

La conducta típica se encamina a la preparación de una elusión posterior que se materializará en una declaración futura. Con el establecimiento de esta infracción se adelanta la sanción de esa elusión posterior al momento en que se realizan los actos preparatorios de la misma. Esta infracción se comete, aunque el perjuicio

económico para la Hacienda Pública que de ésta pueda derivarse en el futuro, no llegue efectivamente a realizarse, ya que la norma no condiciona la imposición de la sanción correspondiente, al aprovechamiento efectivo de estas conductas. La norma hace referencia a la infracción por acreditar o determinar. En este caso nos encontramos ante el supuesto de 'Determinar' partidas a compensar en ejercicios futuros.

La normativa tributaria prevé en el artículo 179.2 LGT que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se estima que la entidad no ha actuado con la diligencia exigible a todo empresario o profesional en el ejercicio de su actividad. La entidad, ha deducido en su autoliquidación cuotas del impuesto sin acreditar la afectación de los servicios adquiridos al desarrollo de una futura actividad empresarial. Lustró Inversiones S.L., entidad que no venía desarrollando ninguna actividad previa, debería haber tenido a disposición de la Administración los medios de prueba necesarios que justifiquen la intencionalidad de afectar la vivienda al desarrollo de una actividad.

No es suficiente para tener derecho a la deducción haber soportado las cuotas del impuesto, sino que la entidad debería haber aportado al procedimiento los medios probatorios suficientes para ejercitar el derecho. La entidad, que cuenta con numerosos recursos para conocer la norma, debe saber, que puede ser requerido a posteriori por la Administración para la justificación del derecho que pretende. Sin embargo, las pruebas aportadas por la entidad no justifican la intencionalidad que manifiesta durante todas las actuaciones de comprobación. Asimismo, debe conocer las actividades que generan derecho a la deducción del IVA soportado, no debiendo incluir en sus declaraciones cuotas soportadas por operaciones vinculadas a actividades no sujetas al impuesto. De este modo, los gastos generados por Ollero Abogados SLP (vinculados con una actividad de financiación), no son deducibles, sin embargo, Lustró, ha obviado esta limitación y los ha incluido en su declaración.

La culpabilidad, derivada de una actuación laxa y negligente debe ser igualmente sancionada, por cuanto la entidad disponía de medios necesarios para poder presentar correctamente su autoliquidación y consignar de modo adecuado el importe de cuotas compensar. Queda claro que en el caso que nos ocupa Lustró Inversiones S.L. ha actuado de un modo negligente, no concurriendo tampoco ningún otro de los supuestos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 179 LGT .

Analizados los hechos y practicada la regularización entendemos que existe una conducta constitutiva de infracción administrativa y, por tanto, sancionable en los términos del Capítulo II de la LGT 58/2003."

**SÉPTIMO:** La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Además, el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse también la Sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, de 15 de marzo de 2017, dictada en el recurso 1080/2016, en cuyo fundamento de derecho segundo se efectúa un resumen de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión al tiempo que se enumeran los requisitos exigibles para que pueda entenderse que un acuerdo sancionador está debidamente motivado:

"La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y

3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010 , "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente."

Como se puede apreciar, el Tribunal Supremo es muy exigente con la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en las sanciones tributarias. La STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 13 de febrero de 2020, dictada en el recurso de casación 3285/2018, en su fundamento de derecho tercero indica en cuanto a las simples alusiones a la regularización practicada:

" Pues bien, la Sala considera que en este caso la motivación de la culpabilidad, que nada añade a los motivos que determinaron la regularización, no alcanza los estándares establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que viene sosteniendo que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias ( Sentencia de 28 de marzo de 2014 -rec. 5074/2011 -), y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

A la vista de la exigente jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuanto a la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad y de la interpretación razonable de la norma, debe de considerarse por la Sala que el acuerdo sancionador reproducido no se motiva suficientemente a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que se producen unas simples manifestaciones genéricas de la conducta del sujeto pasivo, y del objeto de la regularización, utilizando frases que podrían servir para muchos supuestos, y sin concretar e individualizar en qué consistió la intencionalidad o negligencia de su conducta, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, pero sin conectar esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, y sin que se haga referencia alguna a si existía en este caso una interpretación razonable de la norma, y a la fundamentación de en qué consistió, con lo que se incumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Debe así de estimarse parcialmente el recurso en relación al acuerdo sancionador impugnado y anularse la Resolución del TEAR respecto del mismo, anulando, al propio tiempo, el citado acuerdo sancionador, confirmando la citada Resolución del TEAR en cuanto al acuerdo de liquidación.

## Octavo.

- Al ser estimado parcialmente el recurso no procede efectuar una expresa imposición de las costas procesales causadas, conforme a lo establecido en el art. 139. 1 LJCA.

**FALLAMOS**

Debemos de estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo 1472-2021, interpuesto por la entidad LUSTRO INVERSIONES, SL, representada 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 resuelven las reclamaciones económico- administrativas número NUM000 y NUM001, interpuestas contra acuerdo resolutorio de recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 4T del ejercicio 2015, y contra acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación y confirmamos la citada resolución en lo que respecta al acuerdo de liquidación, por ser conforme a derecho, y la anulamos en relación al acuerdo sancionador, anulando el propio acuerdo sancionador, sin que proceda una expresa imposición de las costas procesales causadas.

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 2610-0000-93-1472-21 (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 2610-0000-93-1472-21 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.