

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 16-05-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0822/2025

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. Fase piloto de un proyecto. Una sociedad desarrolla para comercializar una herramienta informática. En la actualidad, el proyecto se encuentra en fase piloto, lo que implica que la aplicación aún no es apta para su comercialización. Los socios aportan datos limitados procedentes de su propia actividad, con el único propósito de probar y perfeccionar la herramienta. Se trata de datos sin valor comercial, que no se explotan económicamente, y que no permiten a los socios adoptar decisiones de negocio, dado el carácter experimental de la plataforma. No existe contraprestación económica entre las partes, y la entidad está soportando cuotas de IVA derivadas de diversos gastos necesarios para el desarrollo del proyecto. Para que exista una prestación de servicios sujeta al IVA tiene que haber un intercambio de prestaciones recíprocas. Por ello, la operativa desarrollada durante la fase piloto no está sujeta al IVA. No obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que el principio de neutralidad del IVA obliga a considerar los gastos de inversión inicial como parte de la actividad económica, de modo que su IVA soportado debe ser deducible siempre que exista una intención real de desarrollar una actividad empresarial futura sujeta al impuesto.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil participada por tres entidades mercantiles que ha sido constituida para el desarrollo y comercialización de una herramienta informática para el análisis y la prevención del fraude mediante el análisis de datos de sus futuros clientes. Hasta el momento, dicha herramienta se encuentra en fase de desarrollo (fase piloto) sin que pueda ser objeto de comercialización. Para el desarrollo del proyecto durante la fase piloto sus socios ceden datos limitados de su propia actividad que van a permitir testar la aplicación a efectos de su mejora y desarrollo para su diseño final y que pueda comercializarse. Estos datos carecen de valor comercial y no serán explotados comercialmente por la plataforma, ni los socios podrán tomar acciones de negocio a partir de los resultados obtenidos dado el carácter experimental de la plataforma en esta fase. En esta fase piloto no existirá ningún tipo de contraprestación entre las partes. La consultante ha ido soportando cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a gastos incurridos en dicha fase (arrendamiento, consumos, mobiliario, entre otros).

Cuestión planteada:

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones efectuadas entre las entidades participadas y la consultante para el desarrollo del proyecto durante la fase piloto, así como, la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad consultante antes del inicio de su actividad de comercialización de la herramienta objeto de consulta.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

Síguenos en...

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- No obstante, según manifiesta la entidad consultante, en la actualidad su actividad se encuentra en una fase piloto de desarrollo de la herramienta informática objeto de consulta que tiene por objeto completar el desarrollo adecuado de dicha herramienta hasta que se encuentre perfeccionada y preparada para su comercialización.

Respecto a la operativa realizada por la entidad consultante y sus socios en esta fase piloto, según se infiere de la información aportada, la misma consiste, esencialmente, en que los socios de la entidad consultante le aportan datos de su propia actividad, de manera limitada con el objeto de que la consultante pueda realizar pruebas con la herramienta informática para su perfeccionamiento hasta su desarrollo completo para su comercialización. Paralelamente, los socios de la consultante obtienen resultados derivados de los datos aportados proporcionados por la plataforma que no puedan ser utilizados para la toma de acciones dado el carácter experimental e incompleto de la propia herramienta y la de los datos aportados. Esta operativa entre ambas partes se realiza sin ningún tipo de contraprestación.

La consultante señala también que los datos suministrados carecen de valor comercial, ni serán explotados comercialmente por la plataforma, ni los socios podrán tomar acciones de negocio a partir de los resultados obtenidos dado el carácter experimental de la plataforma en esta fase, sin perjuicio de que van a permitir testar la herramienta que están diseñando.

A estos efectos, debe señalarse que el artículo 11 de la Ley del Impuesto regula el concepto de prestación de servicios y dispone lo siguiente en su apartado uno: “A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

No obstante, resulta conveniente señalar que la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido se debe analizar a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respecto a la posible existencia o no de determinadas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

El contenido de las sentencias anteriormente citadas debe ponerse en relación con el criterio del vínculo directo fijado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, en la que se establece que "una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (apartado 14)".

Descendiendo al supuesto objeto de consulta, cabría concluir que la operativa realizada entre la entidad consultante y sus socios en la denominada fase piloto de desarrollo de la herramienta informática para el análisis del fraude no parece que determine la realización de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido sino que se deriva de la propia naturaleza del proyecto dentro de las operaciones necesarias de la realización de la actividad propia de la entidad consultante, que sería la comercialización de dicha herramienta una vez que su desarrollo se encuentre finalizado y la misma sea susceptible de comercialización en el mercado.

En estas circunstancias, de la operativa realizada entre las partes objeto de consulta no se deriva la realización operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, en relación con las cuotas del Impuesto soportadas por la entidad consultante antes del inicio de su actividad, debe señalarse que el derecho a deducir las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido es objeto de regulación en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, artículos 92 a 114.

La primera condición necesaria para que nazca el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por este Impuesto es que quien realice la adquisición de bienes o servicios sea sujeto pasivo de dicho tributo, pero ésta no es suficiente porque es preciso, además, que en el momento en que se realicen tales adquisiciones o se reciban estos servicios exista el propósito de destinarlos a una determinada actividad empresarial o profesional que origine el derecho a la deducción.

Así se establece en el artículo 93, apartados uno y cuatro, de la Ley 37/1992:

"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.

(...).

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades."

Con respecto a la deducción de las cuotas del Impuesto soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, habrá que tener en consideración lo dispuesto por el artículo 111 de la Ley 37/1992, a cuyo tenor:

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

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

(...)

Seis. 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 Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el TJUE) se ha pronunciado en numerosas ocasiones en relación con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con carácter previo al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan la actividad económica del sujeto pasivo.

Así, la primera sentencia que se refiere concretamente a esta cuestión es la dictada por el Tribunal con fecha 14 de febrero de 1985 en el Asunto C-268/83, Rompelman, que dispone en su apartado 23 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 hecho de que las referidas actividades económicas sólo empezaran cuando se produzca el ingreso sujeto al Impuesto. Cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Directiva supondría gravar al operador económico con el coste del Impuesto sobre el Valor Añadido en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo, conforme al artículo 17, y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes y durante la realización efectiva de actividades económicas.

Siguiendo la jurisprudencia comunitaria, en el mismo sentido se ha pronunciado el TJUE recientemente en su sentencia de 17 de octubre de 2018, asunto C-249/17, señalando lo siguiente:

“(...)

24 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 solo empezaran en el momento en que nace el ingreso imponible. Cualquier otra interpretación supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados por necesidades de la empresa en función de que estos se efectuaran antes de iniciar la explotación efectiva de la empresa o de que se efectuaran durante la explotación de esta (sentencia de 21 de marzo de 2000, G. y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 45 y jurisprudencia citada).

(...)”.

Por tanto, las cuotas que se hayan soportado por adquisiciones de bienes y servicios que la entidad consultante haya afectado a la realización de una actividad empresarial o profesional sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido serán deducibles en los términos previstos en la Ley. El criterio para proceder a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado antes del inicio de las operaciones gravadas se fija en la intención de destinar los bienes o servicios adquiridos a una actividad empresarial, por lo que, nacido el derecho sigue existiendo, aunque la actividad no diera lugar a operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido la consultante manifiesta que los bienes y servicios adquiridos se realizan con la intención de desarrollar una herramienta informática que será objeto de comercialización futura.

4.- A los efectos de valorar dicha intencionalidad, el artículo 27, apartado 2, del Reglamento del Impuesto, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), relaciona en una lista ejemplificativa una serie de circunstancias que permitan acreditar a los sujetos pasivos la intencionalidad a que se refiere el citado artículo 5, apartado dos, de la Ley del Impuesto:

“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.

(...).

Si bien dicho precepto se refiere al momento en que ha de entenderse iniciada una actividad empresarial o profesional a los efectos de ejercitar el derecho a la deducción del Impuesto, su contenido resulta plenamente válido a los efectos de valorar si la sociedad consultante ha afectado los bienes y servicios adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial sujeta y no exenta, con independencia de que no se haya iniciado todavía.

En tal caso, las cuotas del impuesto soportadas serían plenamente deducibles, de conformidad al artículo 92 de la Ley 37/1992, siempre que se cumplan el resto de los requisitos que se contienen en dicha Ley.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia con todo lo anterior, dicha intencionalidad es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el interesado quien, en su caso, podrá acreditarlo por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

