

Criterio 1 de 1 de la resolución: **01242/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Cuarta**

Fecha de la resolución: **27/04/2015**

**Asunto:**

IVA. Dedución de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sin llegar a realizar operaciones sujetas al impuesto.

**Criterio:**

En caso de haberse acreditado con elementos objetivos la intención de afectar los bienes o servicios a una actividad económica que se materializará en operaciones que originan el derecho a deducir, dicho derecho no se pierde aun cuando la actividad económica prevista no se llegue a materializar en operaciones sujetas a gravamen, salvo que concurren circunstancias fraudulentas o abusivas y sin perjuicio de posibles regularizaciones posteriores.

Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE:

29/02/1996 C-110/94

15/12/1998 C-37/95

08/06/2000 C-400/98

29/11/2012 C-257/11

Criterio reiterado.

**Referencias**

**normativas:**

- Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
  - 111
  - 93.4
  - 99.2

**Conceptos:**

- Actividad/explotación económica
- Afectación
- Deduciones
- Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
- Sujeción

**Texto de la resolución:**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **H... SL**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución dictada en primera instancia el 22 de febrero de 2013 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de las reclamaciones económico-administrativas nº 26/378/2012, 26/379/2012, 26/380/2012 y 26/381/2012, formuladas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, sede La Rioja, de la Delegación Especial de La Rioja (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-... por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008, por importe de 349.122,99 euros.

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-... por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, por importe de 3.337,15 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** En fecha 9 de septiembre de 2011 se inician actuaciones de comprobación e investigación en relación con la entidad **L... CB**, con NIF .... Las actuaciones, de carácter parcial, afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 a 2009, y se limitan a verificar la procedencia de la devolución obtenida en los periodos objeto de comprobación, y a la correcta imputación temporal de las operaciones realizadas en las correspondientes autoliquidaciones.

Dado que la citada entidad fue disuelta y liquidada mediante contrato privado de fecha 27 de diciembre de 2010, la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras fue notificada a la entidad sucesora **H... SL** el 9 de septiembre de 2011. Asimismo, el inicio de actuaciones se notificó a la entidad sucesora **C... SL** en fecha 27 de octubre de 2011. Las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollan con la entidad **H... SL**.

En fecha 12 de enero de 2012 se incoa acta de disconformidad A02-..., acompañada del preceptivo informe ampliatorio. La propuesta de regularización contenida en el acta, que afecta a los ejercicios 2007 y 2008, consiste en la inadmisión de la deducibilidad de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad económica de promoción inmobiliaria a desarrollar por la entidad en los periodos comprobados, por no haber realizado desde su constitución hasta su disolución entrega de bienes o prestación de servicios alguna.

En fecha 15 de febrero de 2012 se dicta acuerdo de liquidación por el que se confirma la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad A02-.... Los importes resultantes de la liquidación son:

CUOTA	292.546,96
INTERESES DE DEMORA	56.756,03
DEUDA A INGRESAR	349.122,99

Los hechos y fundamentos de derecho contenidos en el acuerdo de liquidación son los siguientes:

1. La entidad **L... CB** se constituyó mediante contrato privado de fecha 27 de marzo de 2007 por las entidades **H... SL** y **C... SL**. Su objeto es la explotación del negocio de promoción, construcción y venta de edificaciones conjunta sobre diversos solares a adquirir en la unidad de ejecución... situada en .... En fecha 28 de marzo de 2007 la entidad **L... CB** se dio de alta en la actividad clasificada en el epígrafe 833.2, Promoción inmobiliaria de edificaciones, del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Se estipula en el contrato que **H... SL** participa en los resultados de la comunidad de bienes en un 60% y **C... SL** en el 40% restante.

**H... SL** se da de alta en los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas relativos a la promoción inmobiliaria de edificaciones y de terrenos y construcción completa. Sus socios son ... y ...

**C... SL** se encuentra de alta en los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas relativos a la promoción inmobiliaria de edificaciones y construcción completa. Sus socios son ..., ... y ...

2. A lo largo de las actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección constata que la entidad **L... CB** no emite factura alguna en los ejercicios 2007 a 2009, mientras que las facturas recibidas, por las que soporta las correspondientes cuotas de IVA, corresponden fundamentalmente a la adquisición de una opción de compra sobre solar y parcelas ubicadas en ....

La citada operación, formalizada en escritura pública de fecha 30 de julio de 2007, consiste en la adquisición por parte de **L... CB** de un derecho de opción de compra a la entidad **CX... SL** sobre las siguientes fincas:

- Solar en ..., con una superficie de 2.420 metros cuadrados y valor de 2.885.887,00 euros.
- Heredad rústica en ..., con superficie de 115,30 metros cuadrados y valor de 247.823,33 euros.
- Parcela destinada a viales, con superficie de 633,02 metros cuadrados y sin valor por deber ser cedida al Ayuntamiento con posterioridad.

- Seis séptimas partes indivisas de solar en ..., con una superficie de 110 metros cuadrados y valor de 324.639,53 euros.

El precio de la opción de compra, que no forma parte del precio de adquisición de las fincas, se fija en 1.500.000,00 euros, más la cuota de IVA al tipo impositivo del 16%, que asciende a 240.000,00 euros. Estas cantidades son satisfechas por **L... CB** en el momento del otorgamiento de la escritura.

Se establece que el ejercicio de la opción de compra se realizará conjuntamente sobre todas las fincas afectadas, antes del 15 de enero de 2008, por un precio total de 3.458.349,86 euros, más la correspondiente cuota de IVA.

Posteriormente, la escritura por la que se formaliza la adquisición del derecho de opción de compra se modifica en las siguientes ocasiones:

- En fecha 30 de enero de 2008, mediante escritura por la que se amplía el plazo de ejercicio de la opción hasta el 22 de agosto de 2008, satisfaciendo **L... CB** por tal concepto 63.000,00 euros más la correspondiente cuota de IVA a la entidad **CX... SL**.

El precio de adquisición de las fincas se mantiene, habiendo satisfecho la entidad a 30 de enero de 2008 por dicha adquisición 1.823.159,86 euros más la correspondiente cuota de IVA.

- En fecha 21 de agosto de 2008, mediante escritura por la que se amplía el plazo de ejercicio de la opción hasta el 22 de febrero de 2009, satisfaciendo la entidad por tal concepto 137.000,00 euros más la correspondiente cuota de IVA.

- En fecha 19 de febrero de 2009, mediante escritura por la que se amplía el plazo de ejercicio de la opción hasta el 27 de marzo de 2009, satisfaciendo **L... CB** por tal concepto 100,00 euros más la correspondiente cuota de IVA.

*3. En fecha 17 de julio de 2009 se celebra contrato transaccional (si bien la fecha que consta en el contrato es 17 de julio de 2008, el representante ante la Inspección manifiesta que se indicó el año 2008 por error, y que se celebró en 2009) por el que se acuerda la resolución del contrato de opción de compra descrito en el punto anterior con todas sus prórrogas, quedando extinguida la opción y las fincas en plena propiedad de **CX... SL**, que procede a la devolución de las cantidades entregadas a cuenta de la compraventa junto con la correspondiente cuota de IVA, emitiendo facturas rectificativas.*

***L... CB** procedió al ingreso de las cuotas de IVA correspondientes a las facturas rectificativas recibidas en su autoliquidación del periodo 3T/2009 de conformidad con lo previsto en el artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

4. En fecha 27 de diciembre de 2010, la entidad **L... CB** se disuelve mediante contrato privado de disolución y liquidación, haciendo constar un haber líquido de 342,00 euros.

5. La regularización practicada consiste en la inadmisión de la deducibilidad de las cuotas soportadas por la entidad con anterioridad al inicio de la actividad económica en aplicación del artículo 111 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, procediendo la devolución de las cantidades percibidas como consecuencia de su deducción en las autoliquidaciones presentadas. Durante los ejercicios 2007 a 2009, la entidad no ha realizado ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios, es decir, no ha iniciado la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones que constituía su objeto, ni existe posibilidad de que la inicie en un futuro dada su disolución en 2010. Incluso suponiendo que en un momento inicial pudo existir una intención o expectativa de ejercer la opción de compra adquirida para a su vez comprar el terreno sobre el que iniciar una actividad de promoción urbanística, tal intención inicial desaparece definitivamente en tanto la entidad se disuelve y liquida.

El acuerdo de liquidación se notifica el 16 de marzo de 2012.

## **SEGUNDO:**

En fecha 12 de enero de 2012, se incoa acta de disconformidad A02-..., relativa al ejercicio 2009, junto con el correspondiente informe ampliatorio. La propuesta de regularización que recoge el acta se fundamenta en los motivos ya indicados para el acta A02-... en el antecedente de hecho anterior.

En relación con el acta de disconformidad A02-..., en fecha 15 de febrero de 2012 se dicta acuerdo de liquidación por el que se confirma la propuesta de regularización contenida en la primera. Los importes resultantes de la liquidación son:

CUOTA	2.989,88
INTERESES DE DEMORA	347,27
DEUDA A INGRESAR	3.337,15

Los hechos y fundamentos de derecho contenidos en el acuerdo de liquidación son sustancialmente iguales a los anteriormente descritos en relación con el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-....

El acuerdo de liquidación se notifica el 16 de marzo de 2012.

### TERCERO:

Contra los acuerdos de liquidación descritos en los antecedentes de hecho anteriores, las entidades **H... SL** y **C... SL**, como sucesoras de **L... CB**, interponen las reclamaciones económico-administrativas nº 26/378/2012, 26/379/2012, 26/380/2012 y 26/381/2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja.

En fecha 22 de febrero de 2013 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja dicta resolución de forma acumulada de las reclamaciones interpuestas, desestimándolas y confirmando los actos impugnados.

La resolución dictada por el Tribunal Regional se notifica a la reclamante el 7 de marzo de 2013.

### CUARTO:

Contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional, la entidad interpone el presente recurso de alzada ordinario en fecha 5 de abril de 2013.

En el escrito de interposición del recurso, la interesada formula las siguientes alegaciones:

1. La calificación como obligado tributario de **L... CB**, disuelta y liquidada, ha dado lugar a una falta de información para la sucesora **H... SL** ante la Inspección en relación con los derechos del artículo 34 de la Ley General Tributaria.
2. Los acuerdos de liquidación deberían haberse emitido a cada una de las entidades miembros de la comunidad de bienes, en proporción a su participación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 40.4 de la Ley General Tributaria.
3. La entidad **L... CB** tenía derecho a la deducción del IVA soportado por los siguientes motivos:
  - 3.1. Los elementos objetivos que confirman la intención de la entidad de desarrollar su actividad económica deben analizarse en el momento de formalizarse la adquisición de los bienes y no a posteriori.
  - 3.2. Los dos miembros de la comunidad de bienes se dedican a la promoción y venta de edificaciones, y la comunidad se constituye para la promoción y venta de edificación, dándose de alta a efectos de los distintos impuestos y cumpliendo sus obligaciones contables y tributarias.
  - 3.3. En cuanto a la naturaleza del derecho adquirido, se trata de un derecho de opción de compra de un terreno por el que la entidad satisfizo 1.500.000,000 euros más la cuota de IVA correspondiente.
  - 3.4. La entidad ha realizado hasta 31 gestiones de naturaleza empresarial documentadas en el expediente administrativo. Se aportan documentos como la oferta de servicios cursada a **L... CB** para la redacción de proyectos y dirección de obra de viviendas en el terreno a adquirir, certificado de **E... SL** acreditativo de la elaboración de anteproyecto para su entrega a las agencias inmobiliarias y certificado de arquitecto encargado de redactar las bases y estatutos para la constitución de Junta de Compensación.

3.5. El volumen cuantitativo del proyecto aconsejó la agrupación de las entidades en comunidad de bienes, adquiriendo así en proindivisión.

3.6. El proyecto inmobiliario no se desarrolló finalmente por circunstancias absolutamente ajenas a la voluntad de L... CB, como la grave crisis de la economía general y en particular del sector inmobiliario, que determinó la imposibilidad de comercializar viviendas, así como la ausencia de financiación bancaria.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada ordinario que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal consiste en determinar la adecuación a Derecho de la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja, para lo que será preciso decidir a su vez sobre la adecuación a Derecho de los acuerdos de liquidación confirmados por la resolución citada.

En particular, la cuestión fundamental a decidir en relación con los acuerdos de liquidación impugnados se centra en la deducibilidad de las cuotas soportadas por adquisiciones realizadas con anterioridad al inicio de la actividad económica por parte de L... CB. No obstante, se plantea por la interesada una cuestión que debe abordarse con carácter previo, como es la determinación del obligado tributario en las actuaciones inspectoras desarrolladas en relación con una entidad disuelta y liquidada, ante la alegación formulada respecto a la nulidad de la liquidación por no haber sido practicada a cada uno de los miembros de la entidad.

### SEGUNDO:

Corresponde en primer lugar, de acuerdo con lo indicado en el fundamento anterior, determinar el obligado tributario en las actuaciones inspectoras desarrolladas en relación con L... CB, entidad que se encontraba disuelta y liquidada en el momento de iniciar dichas actuaciones.

La posibilidad de que las entidades sin personalidad jurídica puedan ser sujetos pasivos está prevista, con carácter general, en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece: *“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.”*

En la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha posibilidad se concreta en el artículo 84.Tres, según el cual: *“Tienen la condición de sujeto pasivo del impuesto las comunidades de bienes que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición cuando realicen operaciones sujetas al impuesto.”* Es decir, tendrán la consideración de sujetos pasivos, en cuanto realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 4, en su condición de empresarios o profesionales tal y como se configuran en el artículo 5 de la Ley del Impuesto.

Como se indica en los antecedentes de hecho, la entidad L... CB fue disuelta y liquidada en 2010, por lo que tienen la condición de obligados tributarios los sucesores de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 58/2003:

*“1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.*

*2. Entre otros, son obligados tributarios:*

(...).

j) Los sucesores.

(...)”.

En relación con los sucesores de entidades sin personalidad, el artículo 40 de la Ley General Tributaria establece en sus apartados 2 y 4:

*“2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.(...)”*

4. En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades”.

Por su parte, el artículo 107 del Real Decreto 1065/2007 regula las actuaciones con sucesores:

*“1. En el caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas o a personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias.*

*2. La Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones o los procedimientos con cualquiera de los sucesores.*

*3. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.*

*4. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.*

(...)”.

En aplicación de los preceptos transcritos, en el caso que nos ocupa, las actuaciones de comprobación e investigación relativas a la entidad **L... CB**, disuelta y liquidada, se iniciaron mediante notificación de comunicación de inicio a la entidad sucesora **H... SL** el 9 de septiembre de 2011. Asimismo, el inicio de actuaciones se notificó a la entidad sucesora **C... SL** en fecha 27 de octubre de 2011.

Las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollan con la entidad **H... SL**, a cuyo nombre se emiten los acuerdos de liquidación, finalizando el procedimiento con la notificación de dichos acuerdos a la entidad **C... SL** en fecha 5 de marzo de 2012 y el 16 de marzo de 2012 a **H... SL**.

Por tanto, dado que el inicio del procedimiento se notificó a ambos sucesores de la entidad disuelta y liquidada, se les concede de esta forma la posibilidad de intervenir en el procedimiento con plenas garantías. En este sentido, el artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sobre derechos y garantías de los obligados tributarios, establece una serie de garantías en los procedimientos tributarios, entre ellos en el procedimiento inspector, como el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución y ser oído en el trámite de audiencia. Estos derechos han sido plenamente respetados en este caso y ejercidos por la entidad **H... SL**, que comparece en el procedimiento y con quien se desarrollan las actuaciones, por lo en ningún momento se genera indefensión. Finalmente, los acuerdos de liquidación se dictan a nombre de la entidad compareciente y se notifican a ambas sucesoras, de forma que sólo cabe concluir que a lo largo del desarrollo del procedimiento se han respetado las normas establecidas en caso de actuaciones a realizar con entidades disueltas y liquidadas.

Por todo lo anteriormente expuesto, procede desestimar la alegación de la interesada.

**TERCERO:**

Tal como se ha indicado en el fundamento de derecho primero, la cuestión de fondo planteada en el presente recurso consiste en determinar si debe o no admitirse la deducibilidad de las cuotas soportadas por adquisiciones realizadas con anterioridad al inicio de la actividad económica por parte de **L... CB**.

De acuerdo con lo expuesto en los antecedentes de hecho, la Inspección ha considerado que no puede admitirse la deducibilidad de las cuotas soportadas por la entidad con anterioridad al inicio de la actividad económica en aplicación del artículo 111 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, procediendo la devolución de las cantidades percibidas como consecuencia de su deducción en sus autoliquidaciones. Señala la Inspección que durante los ejercicios 2007 a 2009, la entidad no ha realizado ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios, es decir, no ha iniciado la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones que constituía su objeto, ni existe posibilidad de que la inicie en un futuro dada su disolución en 2010. Incluso suponiendo que en un momento inicial pudo existir una intención o expectativa de ejercer la opción de compra adquirida para a su vez comprar el terreno sobre el que iniciar una actividad de promoción urbanística, tal intención inicial desaparece definitivamente en tanto la entidad se disuelve y liquida.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido permite la deducción de las cuotas soportadas antes de la realización habitual de la actividad empresarial o profesional. El párrafo segundo del apartado uno del artículo 93 señala:

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

Efectivamente, la entidad puede acudir a los artículos 111, 112 y 113 de la Ley del Impuesto para poder deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

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

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

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

*Dos. Las deducciones a las que se refiere el apartado anterior se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo en el caso de que esta última fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.*

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

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

La Inspección de los Tributos, consideró, en las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la entidad, que ésta no había acreditado suficientemente la intención de destinar los bienes o derechos adquiridos al ejercicio de una actividad de promoción inmobiliaria. En particular,

desestima las alegaciones formuladas por la reclamante dirigidas a confirmar la existencia de dicha intención, indicando lo siguiente:

- En cuanto a la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por las entidades participantes en la comunidad de bienes y el volumen cuantitativo del proyecto que aconsejó constituir la comunidad, son elementos irrelevantes para acreditar la intención de desarrollar una actividad promotora, pues lo fundamental es, por una parte, la actividad a desarrollar por la propia comunidad de bienes sujeto pasivo del impuesto y no la de sus miembros y, por otra, la condición de empresario se adquiere por el ejercicio real de una actividad, con independencia del volumen de la misma.

- Respecto a la naturaleza del derecho adquirido, se trata de un derecho de opción de compra sobre unos terrenos, que carece de carácter vinculante para el optante y que finalmente no se llegó a ejercitar. No se produce en este caso una adquisición de terrenos para afectarlos al ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria, sino que se adquiere una opción que posibilitaría en un futuro la adquisición de los terrenos, precontrato que no se rige por las normas del contrato de compraventa ni constituye título traslativo de la propiedad de los citados terrenos.

- En cuanto a la realización de actuaciones tendentes al desarrollo del proyecto inmobiliario, señala la Inspección que se trata de actuaciones relativas a la constitución de Junta de Compensación y redacción de Proyecto de compensación, actuaciones previas a la ejecución de obras de urbanización, que no se han iniciado. Por otra parte, en todas estas actuaciones previas, **CX... SL** sigue siendo titular de los terrenos urbanizables, y presenta los estatutos y bases de constitución de la Junta de Compensación ante el Ayuntamiento. Es esta última entidad quien figura como propietaria de los terrenos urbanizables en la escritura de constitución de la Junta de Compensación, de 9 de abril de 2008, mientras que **L... CB** consta en dicha escritura como titular de un derecho de opción de compra sobre los citados terrenos.

Establecido todo lo anterior, afirma la Inspección que, aun suponiendo a título de hipótesis que la comunidad de bienes adquirió servicios por los que soportó cuotas de IVA que dedujo, con la intención confirmada por elementos objetivos de utilizarlos en la realización de las actividades empresariales a desarrollar por la entidad, lo especialmente significativo es que esas expectativas iniciales no se concretaron posteriormente, dado que la comunidad de bienes se disolvió y liquidó en 2010 sin que hasta esos momentos hubiera realizado entrega de bienes o prestación de servicios alguna. Es decir, la Inspección afirma que el control de la verdadera intención del sujeto pasivo debe efectuarse fundamentalmente a posteriori y con arreglo a la realidad, debiendo exigir el reintegro de las cuotas deducidas si se verifica que la intención inicialmente declarada no se corresponde con la realidad constatada posteriormente.

#### **CUARTO:**

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

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

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



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

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

“35. Debe subrayarse que la adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de dicha Directiva ( sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 15).

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

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

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

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

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

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

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

Más recientemente, se debe citar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 29 de noviembre de 2012, asunto C-257/11 (Gran Via Moinești), relativa a la adquisición de un terreno con edificaciones que se van a demoler para la promoción de un complejo residencial, en la que se reitera su posición, sosteniendo nuevamente que la adquisición por un particular de bienes y servicios para el desarrollo de una actividad económica que se va a iniciar determina que dicho particular adquiera desde ese momento la condición de sujeto pasivo (empresario, en términos de la norma interna española) y tenga derecho inmediato de deducción de las cuotas soportadas, siempre que la actividad económica conlleve la realización de operaciones que originen el derecho a deducir. La adquisición de los bienes y servicios es lo que determina la aplicación del sistema IVA y del mecanismo de deducción y la utilización que se haga o se proyecte hacer de los bienes y servicios determinará la magnitud de la deducción inicial y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores. A falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen, sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan; recogiendo en su punto 29 lo siguiente:

“29. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 185 de la Directiva 2006/112, una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen (véanse las sentencias INZO, antes citada, apartados 20 y 21; Ghent Coal Terminal, antes citada, apartados 19 a 23; Schloßstrasse, antes citada, apartado 42; de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 22, y Fini H, antes citada, apartado 22)”.

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

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones previas, como la de 23 de octubre de 2014 (RG 1353/2012) o la de 20 de junio de 2013 (RG 21/2011).

Corresponde, por tanto, analizar los medios de prueba aportados por la entidad a efectos de acreditar su intención de afectar los bienes o servicios adquiridos a una futura actividad empresarial. Consta en el expediente administrativo una relación de documentos presentados a lo largo de las actuaciones inspectoras dirigidos a probar dicha intención; se trata fundamentalmente de documentación correspondiente a la constitución de Junta de Compensación en la Unidad de Ejecución ... del Plan General Municipal de ..., correspondiendo el 99% de la superficie de suelo de la unidad de ejecución a las fincas afectadas por el derecho de opción de compra adquirido por **L... CB**. Así, se aporta redacción y aprobación definitiva de Estatutos y Bases de Actuación, escritura de constitución de la Junta de Compensación y convocatoria de la Junta General Constituyente, consultas y reuniones con el Ayuntamiento de ... en relación con el proyecto urbanístico, estudio de anteproyecto técnico por arquitecto para el desarrollo de la promoción, entre otros documentos.

A partir de los elementos de prueba que figuran en el expediente administrativo y de todo lo anteriormente expuesto, este Tribunal concluye que resulta suficientemente acreditada la concurrencia de elementos objetivos de la intención de destinar los bienes y derechos adquiridos a la realización de una actividad económica en el momento de producirse dicha adquisición, sin que ni la Inspección ni este Tribunal hayan apreciado la concurrencia de circunstancias fraudulentas o abusivas por parte de la entidad, en el sentido expresado en la jurisprudencia expuesta.

Por tanto, habiéndose probado la intención de destinar los bienes y servicios de donde procede el impuesto soportado deducido al desarrollo de una actividad empresarial, esto es, promoción inmobiliaria, el hecho de que en un momento posterior no se lleve a cabo dicha actividad, no impide que subsista el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en las operaciones efectuadas.

La circunstancia consistente en que la entidad no llegó a realizar entrega de bienes o prestación de servicios alguna, no justifica la regularización practicada. Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la Ley del impuesto, según el cual *“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”*, es decir, sin perjuicio de la concurrencia de circunstancias acaecidas en períodos posteriores que obliguen a la posterior rectificación de la deducción las cuotas que fueron deducidas conforme a derecho en el período en que se soportaron.

Este Tribunal, según lo anteriormente expuesto, declara la improcedencia de los acuerdos de liquidación, que deben ser anulados, y de la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja que los confirma.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, visto el presente recurso de alzada ordinario, **ACUERDA estimarlo**, anulando la resolución impugnada, conforme a lo señalado en el fundamento de derecho cuarto de la presente resolución.