



Roj: **STS 3060/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:3060**

Id Cendoj: **28079130022017100305**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/07/2017**

Nº de Recurso: **3017/2016**

Nº de Resolución: **1336/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 19 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina num. 3017/16 interpuesto por la entidad EL TESÓN DE CASTROPOL, representada por el procurador D. Francisco Javier Pozo Calomardo y dirigida por el letrado D. Salvador Rodríguez Artacho, contra la sentencia dictada el 11 de mayo de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso num. 807/2014, sobre liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2 T, 3 T y 4 T de 2010, en la que resulta a devolver una cuota de 0 euros, frente a los 48.455,45 euros que se habían solicitado de devolución por la parte actora. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Administración de Pozuelo, oficina de gestión tributaria, dictó acuerdo de liquidación provisional, de fecha 28 de noviembre de 2011, correspondiente al IVA de los periodos 2 T, 3 T y 4 T de 2010, de la que resulta una cantidad a devolver de 0 € frente a los 48.455,45 € que se había solicitado de devolución por la entidad EL TESÓN DE CASTROPOL S.L.

**SEGUNDO.-** Disconforme con la liquidación, se interpuso reclamación económica-administrativa el 11 de mayo de 2012, con referencia 28/02074/2012. El TEAR de Madrid, en resolución de 29 de abril de 2014, desestimó la reclamación interpuesta en fecha 5 de enero de 2012 contra el acuerdo de la AEAT.

**TERCERO.-** Contra la resolución del TEAR de Madrid la entidad EL TESÓN DE CASTROPOL S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, que fue turnado a la Sección Quinta y resuelto en sentencia num. 561/2016, de 11 de mayo, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: FALAMOS: Debemos desestimar y desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por EL TESÓN DE CASTROPOL SL, representada por el procurador D. Francisco Javier Pozo Calomardo, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de abril de 2014, recaída en la reclamación económico administrativa 28/02074/2012, la cual confirmamos por ser conforme a derecho, con imposición de las costas procesales a la actora.

**CUARTO.-** Contra la citada sentencia la representación procesal de EL TESÓN DE CASTROPOL S.L. presentó con fecha 29 de junio de 2016 escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina en el que se solicitaba que se estime el recurso, case la sentencia recurrida y se anule o se deje sin efecto la resolución de liquidación provisional de fecha 28 de noviembre de 2011 dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración Tributaria de Pozuelo, con referencia 2010CMP303M858800004Z1, así como la resolución del TEAR desestimando la reclamación económico-administrativa de fecha 29 de abril de 2014 y, asimismo, declare la procedencia del derecho a la deducción del IVA soportado por El Tesón de Castropol,



S.L. durante el ejercicio 2010 y, por ende, su devolución de conformidad con la solicitud efectuada, y que, en virtud de dicho reconocimiento, se anulen las citadas resoluciones por ser contrarias al ordenamiento jurídico dejándolas sin efecto.

Conferido traslado al Abogado del Estado, formuló oposición al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto solicitando se pronuncie resolución en la cual se declare no haber lugar al mismo, todo ello con imposición de las costas procesales.

**QUINTO.-** Recibidas las actuaciones en esta Sala, por providencia de fecha 18 de abril de 2017 se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 11 de julio de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La **sentencia recurrida**, una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, se centra en determinar si por la entidad EL TESÓN DE CASTROPOL se ha acreditado que existen elementos o razones objetivas que justifiquen que su intención, cuando adquirió la Parcela número Cuatro, procedente de la finca 15 b) del polígono 1 de la concentración parcelaria de Piñera-Castropol-San Juan-Seares, en la Fuente (Castropol), según descripción que consta en escritura pública de compraventa, otorgada el 29 de marzo de 2010, era la de destinarla a la promoción inmobiliaria y por lo tanto que se iba a realizar una actividad empresarial que haría posible la deducción de las cuotas de IVA soportadas en su adquisición. El precio de la citada compraventa fue de 300.000 € y se repercutió un IVA de 48.000 €.

EL TESÓN DE CASTROPOL se constituyó el 5 de marzo de 2010 y su objeto social era la construcción y promoción de todo tipo de viviendas, chalets, bungalows, edificios y naves comerciales o industriales, así como la compraventa y arrendamiento de toda clase de inmuebles y la reforma interior y exterior de toda clase de edificación.

Consta también acreditado en las actuaciones que el 16 de abril de 2010 presentó modelo 036 solicitando el alta en el censo de empresarios profesionales y retenedores y la realización por parte de la arquitecta Da Candida de un Proyecto de urbanización en la parcela adquirida de febrero de 2015 que ha sido visado en mayo de 2015 por el Colegio de arquitectos de Asturias.

Con tales elementos de prueba la Sala de instancia considera que, a día de hoy (11 de mayo de 2016, fecha de la sentencia), seis años después, y aunque el tiempo no sea determinante, pero si un elemento a tener en cuenta, no puede considerarse que se haya acreditado que la adquisición de la finca correspondía a un auténtico inicio de la actividad empresarial de la actora, la cual no se ha podido justificar por actos posteriores, ya que un simple proyecto de urbanización de la parcela efectuado por una arquitecta, por mucho que esté visado por el Colegio de Arquitectos de Asturias, no puede justificar por sí solo el inicio de la actividad. En consecuencia, desestima el recurso y confirma la resolución del TEAR.

**SEGUNDO.-** La entidad recurrente señalaba en la demanda, y no ha sido contradicho, además de la fecha de constitución de la sociedad y de compraventa de la parcela, que el 8 de marzo de 2010 presentó el correspondiente modelo 036 solicitando número de identificación fiscal y el 8 de abril de 2010 encargó a la arquitecta D<sup>a</sup> Candida la elaboración de un informe con el objeto de realizar un estudio acerca del aprovechamiento urbanístico de los terrenos de la finca adquirida. Durante los siguientes años continuó manteniendo relaciones con la citada arquitecta en orden a realizar la promoción inmobiliaria de los terrenos, tal como atestigua la declaración jurada, aportada con la demanda, de 26 de noviembre de 2014, de la citada arquitecta. 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 48.455,45 € correspondientes al IVA soportado en la adquisición de la finca a qué se ha hecho referencia.

Por su parte, la sentencia reconoce que con posterioridad, en el escrito de conclusiones, aportó el proyecto básico de ejecución para la organización de la parcela resto de la unidad de actuación UA-C6, situada en la Avenida de Galicia de Castropol, realizado por la arquitecta D<sup>a</sup> Candida, en febrero de 2015, y posteriormente, una vez que ya habían quedado las actuaciones pendientes de señalamiento, en escrito de 22 de mayo de 2015, aportó el citado proyecto visado por el colegio de arquitectos de Asturias, en mayo de 2015.

**TERCERO.-** Dice la recurrente que el fallo de la sentencia recurrida es contradictorio con las líneas jurisprudenciales de las que son representativas las sentencias que se aportan como contradictorias. La sentencia impugnada realiza un pronunciamiento opuesto y distinto del alcanzado en otros supuestos referidos a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.



La recurrente alega contradicción entre la sentencia recurrida y las sentencias de este Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2014 ( casa. unif. doctrina num. 61/2012 ), 10 de marzo de 2010 ( casa. 624/2003 ).

Así mismo alega contradicción con las sentencias de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2011 ( rec. 764/2009 ), del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 19 de septiembre de 2014 ( rec. 1043/2011 ) y de 20 de mayo de 2010 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ( rec. 1843/2008 ).

**CUARTO.-** Para resolver este recurso debe tenerse en cuenta que no nos encontramos ante un problema de prueba acerca de sí 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 la 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 , Gabalfrisa 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, aún 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.

**SÉPTIMO.-** Estimado el recurso y, por las mismas razones, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución impugnada, así como del acto que confirma, sin que se aprecien circunstancias especiales para una expresa imposición de costas.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **PRIMERO.-** Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por EL TESÓN DE CASTROPOL S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 11 de mayo de 2016 , que se casa y anula. **SEGUNDO.-** Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la referida entidad, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 29 de abril de 2014 que se anula, así como la liquidación que confirma. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo



**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martínez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ