



Roj: **STS 2108/2014 - ECLI:ES:TS:2014:2108**

Id Cendoj: **28079130022014100265**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/05/2014**

Nº de Recurso: **5263/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3564/2011,**
STS 2108/2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Mayo de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación que con el núm. **5263/2011** ante esta Sala pende de resolución, interpuesto por la entidad ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES S.L. (como sucesora de Plaza de Portugalete S.L.), representada por Procurador y bajo la dirección técnica jurídica de Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 30 de junio de 2011 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 710/2010 relativo a liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1996.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 21 de julio de 2000 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia de Inspección de la Delegación de Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria acerca de la entidad PLAZA DE LAS DELICIAS (que en el curso de las actuaciones cambió su razón social y pasó a denominarse ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES) por sí misma, y en relación con el cuarto trimestre del ejercicio 1996 también como sucesora de la entidad PLAZA DE PORTUGALETE. Esta última entidad se escindió mediante escritura pública de fecha 7 de marzo de 1997, siendo las beneficiarias de la escisión las entidades PLAZA DE LOS ARCES y PLAZA DE LAS DELICIAS.

ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones, estando dada de alta en el epígrafe 833.2 del IAE.

En fecha 6 de noviembre de 2001 se incoa acta de disconformidad A02 número 70478996 por el IVA *del ejercicio 1996*.

En el *acta* se indica que PLAZA DE PORTUGALETE realizó una escisión total documentada en escritura pública de 7 de marzo de 1997, siendo las sociedades beneficiarias PLAZA DE LOS ARCES y PLAZA DE LAS DELICIAS. La entidad escindida transmitió a las otras dos sociedades inmuebles de su propiedad, en concreto a ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES un edificio en construcción en Valladolid sobre la parcela número 38 del Plan Especial de Reforma Interior Huerta del Rey 2ª Fase; el edificio en construcción está calificado como VPO destinado al alquiler, expediente 47-I-0016/96 de 19 de julio de 1996, y tiene Licencia Municipal para la construcción expediente 23191/96 de fecha 8 de julio de 1996, si bien la Calificación Definitiva de Viviendas de



Protección Oficial destinadas al alquiler no fue expedida por la Consejería de Fomento de la Junta de Castilla y León hasta el 27 de agosto de 1997.

Así, PLAZA DE PORTUGALETE inició una promoción inmobiliaria para la construcción de viviendas con calificación de protección oficial con destino al arrendamiento. A 31 de diciembre de 1996, PLAZA DE PORTUGALETE decidió incorporar como inmovilizado, en sus libros de contabilidad, la parcela 38 y la construcción en curso realizada hasta ese momento, consideradas anteriormente como existencias.

La Inspección consideró que el modificar contablemente la calificación de dichos activos de existencias a inmovilizado supone pasarlos del sector diferenciado de promoción inmobiliaria al sector diferenciado de arrendamiento, lo que supone la existencia de un autoconsumo de bienes de acuerdo con el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por este motivo se incrementan las cuotas de IVA repercutidas por PLAZA DE PORTUGALETE al 16%, siendo la base imponible 602.812.416 pesetas.

En cuanto a la deducibilidad del IVA soportado por PLAZA DE PORTUGALETE:

– Se admite la deducibilidad de las cuotas soportadas en el sector diferenciado de promoción inmobiliaria en el cuarto trimestre del ejercicio 1996 (lo anterior se encuentra prescrito), puesto que se encuentran contabilizadas en el Libro Registro de Facturas Recibidas.

– No se admite la deducibilidad de las cuotas soportadas en el sector diferenciado de arrendamiento por repercusión de IVA sobre la operación de autoconsumo de bienes, puesto que no están contabilizadas en el correspondiente Libro Registro. En cualquier caso, entiende la Inspección que aun estando contabilizadas dichas cuotas sólo se podrían deducir a partir del momento en que se iniciasen las actividades en ese sector diferenciado, lo que no se produce en el ejercicio 1996.

Se exige la deuda tributaria a ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES en proporción al patrimonio neto recibido de la entidad escindida, el 48,83%, por lo que la regularización propuesta asciende a 338.499,78 euros.

En fecha 13 de diciembre de 2001 se dicta *Acuerdo de liquidación* confirmando la propuesta contenida en el acta.

SEGUNDO.- Como consecuencia de las actuaciones anteriores, se inicia *expediente sancionador por el IVA del ejercicio 1996* ya que la Inspección considera que la conducta de la entidad es constitutiva de una infracción tributaria grave por dejar de ingresar la cuota de IVA correspondiente a la operación de autoconsumo, al mismo tiempo que obtuvo una devolución a la que no tenía derecho, siendo aplicable el artículo 79 de la Ley 230/1963 General Tributaria.

La sanción propuesta es del 50%, sin que se aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen la aplicación de criterios de graduación de la sanción.

Mediante *acuerdo de 13 de diciembre de 2001* se impone finalmente una *sanción* de 127.054,06 euros.

TERCERO.- Disconforme ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES con el Acuerdo de liquidación y con el Acuerdo de imposición de sanción, interpuso frente a ellos *reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León* (reclamaciones 47/0018/2002 y 47/0019/2002).

Estas reclamaciones fueron desestimadas mediante Resolución de fecha 1 de marzo de 2006.

CUARTO.- Finalmente, frente a la Resolución anterior, ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES interpuso *recurso de alzada*.

El *Tribunal Económico-Administrativo Central*, en resolución de 21 de julio de 2009, acordó estimar en parte el recurso, confirmando el acuerdo de liquidación, sin perjuicio de lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto y anulando el acuerdo de imposición de sanción.

En el Fundamento de Derecho Quinto, el TEAC decía:

"Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9.º, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

.../...

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

La recurrente no se opone a que la base imponible esté constituida por el coste de la parcela más un importe en concepto de revalorización; no obstante, la parcela fue recibida por PLAZA DE PORTUGALETE



tras la escisión de ZARZUELA S.A. Dicha operación de escisión también fue inspeccionada y regularizada, y ZARZUELA interpuso reclamación económico-administrativa frente a esa regularización ante el TEAR de Castilla y León (reclamación 47/1837/2001). Esta reclamación fue resuelta en fecha 29 de julio de 2005, y en ella se declaraba que se podía instar la corrección de los valores otorgados a los inmuebles mediante tasación pericial contradictoria.

En la Resolución del TEAR de Castilla y León de 1 de marzo de 2006 por la que se resuelven las reclamaciones 47/0018/2002 y 47/0019/2002 (que son las aquí recurridas en alzada), el TEAR declaró que si de la eventual tasación pericial contradictoria que pudiera promover ZARZUELA en corrección de la valoración de la parcela 38 adquirida por PLAZA DE PORTUGALETE resultase un valor comprobado distinto del considerado por la Inspección en este expediente para valorar el autoconsumo, deberá rectificarse la liquidación practicada.

El TEAC tuvo conocimiento de la tasación pericial contradictoria solicitada por ZARZUELA, la cual fue resuelta mediante Acuerdo de la Delegación Especial de Valladolid de 11 de octubre de 2006, por la que se modificó la liquidación practicada a la entidad por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995 (referencia A23-71155446).

Así, en la liquidación original se valoró la parcela 38 de Huerta del Rey en 172.602.360 pesetas, y como resultado de la tasación pericial contradictoria se acepta la valoración dada por el perito de la entidad (puesto que la diferencia entre el valor comprobado por la Administración y el valor tasado por el perito designado por el obligado tributario fue inferior al 10% y 120.000 euros, y no fue necesario designar un perito tercero), quien consideró que el valor era de 156.985.191 pesetas.

Por ello, procede dictar una nueva liquidación en la que se modifique la base imponible del autoconsumo teniendo en cuenta esta nueva valoración.

QUINTO.- Contra la resolución del TEAC de 21 de julio de 2009 ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES S.L. promovió *recurso contencioso-administrativo* ante la Sala de la Jurisdicción de la *Audiencia Nacional* que fue turnado a la Sección Sexta y resuelto en *sentencia de 30 de junio de 2011* cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES SL contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 1689/06) de 21 de julio de 2009 que se declara conforme a derecho en los extremos examinados. No se hace condena en costas".

SEXTO.- Contra la citada sentencia la representación procesal de ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES S.L. preparó ante el tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala.

Y formalizado por la Administración recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 14 de mayo de 2014 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación, interpuesto por la representación procesal de la entidad ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES, la sentencia de 30 de junio de 2011 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 710/2010 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por la entidad hoy recurrente en casación contra la resolución del TEAC de 21 de julio de 2009 por la que se estimó en parte el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Castilla y León por la que se desestimaron las reclamaciones 47/0018/2002 y 47/0019/2002 interpuestas contra al acuerdo de liquidación de la Dependencia de Inspección de la Delegación de Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 13 de diciembre de 2001, derivado del acta de disconformidad A02 número 70478996 incoada a la entidad por el ejercicio 1996 del Impuesto sobre el Valor Añadido y del que resultaba una deuda a ingresar de 338.499,78 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción derivado de las actuaciones anteriores del que resulta una sanción de 127.054,06 euros.

SEGUNDO.- Los motivos en los que se basa el recurso son los siguientes:

1º) Infracción de los artículos 112 y 113 y concordantes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, referidos a la regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la



actividad, así como de la jurisprudencia que los interpreta, al entender la sentencia contra la que se recurre que los mismos no son de aplicación, aplicando erróneamente en su lugar, el artículo 9.1.c) LIVA referido al autoconsumo.

2º) Infracción del artículo 9.1.c) LIVA referido al autoconsumo aplicado erróneamente por la sentencia recurrida para regularizar el IVA soportado de la recurrente antes del inicio de la actividad, en lugar de aplicar los artículos 112 y 113 establecidos para dicha regularización.

3º) Subsidiariamente a la infracción de la normativa y jurisprudencia anteriores, para el caso de que tales motivos no prosperen, infracción del artículo 75.Uno.5 LIVA , por la incorrecta aplicación de las reglas del devengo en el supuesto de que el Tribunal admitiera la correcta aplicación del artículo 9.1.c) LIVA , así como la doctrina jurisprudencial sentada por la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de fecha 14 de diciembre de 1989 , que dice que, "el mero apunte contable nada dice por sí solo" recogida en posteriores sentencias, citando entre muchas las STS 3995/2011, de 9 de junio de 2011 , STS 3810/2011, de 1 de junio de 2011 y STS 3316/2005 de 24 de mayo de 2005 .

4º) Subsidiariamente, infracción de los preceptos reguladores de la prueba y normas reguladoras de la sentencia, concretamente los artículos 217, relativo a la carga y distribución probatoria, 218.2 y 319 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y jurisprudencia asociada, citando entre otros la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sección Quinta, de 12 de febrero de 2009 y la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, de fecha 14 de diciembre de 2000 ; así como valoración errónea, ilógica, incoherente y arbitraria en la determinación de la fecha de devengo y la producción del autoconsumo, con infracción de las normas sobre valoración conjunta de la prueba.

TERCERO.- 1. Los **dos primero motivos de casación** deben ser analizados conjuntamente dada la íntima conexión existente entre ellos.

En el **primero** se alega infracción de los artículos 112 y 113 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , del IVA, referidos a la regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, así como de la jurisprudencia que los interpreta, al entender la sentencia recurrida que los mismos no son de aplicación, aplicando erróneamente en su lugar el artículo 9.1.c) de la LIVA referido al autoconsumo.

En el **segundo motivo de casación** se alega infracción del artículo 9.1.c) de la LIVA referido al autoconsumo, aplicando erróneamente por la sentencia recurrida para regularizar el IVA soportado por la recurrente antes del inicio de la actividad, en lugar de aplicar los artículos 112 y 113 establecidos para dicha regularización.

En ambos motivos se trata, como bien dice el Abogado del Estado, de lo que verdaderamente constituye una misma cuestión: la posibilidad de corregir el desajuste habido en la práctica de las deducciones del IVA soportado con anterioridad al comienzo de la actividad empresarial o profesional en el caso de autos a través de la figura del autoconsumo de bienes del artículo 9.1.c) de la Ley del IVA , por cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional, por oposición al régimen de regularización de las deducciones anteriores al comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad a través de los artículos 112 y 113 de la misma Ley .

La sentencia recurrida convalida la corrección del desajuste que se produce en la determinación del porcentaje de deducción aplicado provisionalmente por el sujeto pasivo durante el ejercicio 1996 de un 100%, cuando durante el propio ejercicio se fue poniendo de manifiesto, mediante hechos objetivos, que la intención del recurrente era destinar el edificio de autos a una actividad de alquiler de viviendas en régimen de protección oficial, y por tanto, con un previsible porcentaje de deducción del IVA soportado de un 0%. Siendo por tanto manifiesto que el principio de neutralidad de IVA exige la corrección de este desajuste manifiesto en la determinación del porcentaje de deducción provisionalmente aplicable por parte del sujeto pasivo durante el ejercicio 1996.

2. *Sostiene la recurrente* que el régimen de deducción que resultó aplicable a la entidad Plaza de Portugalete durante toda su existencia fue el regulado en los artículos 111 a 113 LIVA , no siendo posible proceder a regularizar las citadas cuotas mediante la figura del autoconsumo regulado en el artículo 9.1.c) de la LIVA toda vez que resulta probado que Plaza de Portugalete no llegó a iniciar actividad alguna (en el sentido de la realización habitual de entrega de bienes o prestaciones de servicios) al haber procedido a su disolución el 7 de marzo de 1997, estando los únicos bienes que componían su activo todavía en fase de construcción en dicha fecha. Es decir, considera que el mecanismo de regularización de las cuotas soportadas durante el ejercicio 1996 con anterioridad al inicio de las operaciones gravadas (entrega de bienes o prestaciones de servicios) por parte de Plaza de Portugalete es el previsto en los artículos 112 y 113 LIVA y no mediante la figura del autoconsumo.



En este caso con fecha de 29 de septiembre de 1995 presentó declaración censal (modelo 037) previa al inicio de la realización de entrega de bienes proponiendo un porcentaje provisional de prorrata del 100% siendo la actividad que realizaba la de promoción inmobiliaria. En cambio, ya adquirida la cualidad de empresario o profesional por la realización de la actividad de promoción inmobiliaria e iniciada una nueva actividad empresarial como es la de arrendamiento de inmuebles, no aplicó las deducciones previas conforme a las reglas previstas para ese sector diferenciado en que la prorrata de deducción en el caso de arrendamiento de viviendas es del 0%.

Las deducciones del artículo 111 de la Ley del IVA son provisionales estableciendo el artículo 112 y 113 un procedimiento de regularización una vez conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial. Pero hay que tener en cuenta que esas regularizaciones del artículo 112 y 113 sólo pueden realizarse en el caso de que las deducciones provisionales se hayan realizado teniendo en cuenta las reglas previstas para ese sector diferenciado lo que ha sucedido en este caso sólo para las operaciones de promoción inmobiliaria pero no en relación a las operaciones de arrendamiento debiendo tener en cuenta que todas las operaciones de la actividad de promoción inmobiliaria son operaciones sujetas y no exentas con un porcentaje de deducción para esta actividad, según el artículo 104 de la Ley 37/1992, del 100% mientras que la totalidad de las operaciones de arrendamiento de viviendas está exenta conforme al artículo 20.23 de la Ley 37/92 por lo que el porcentaje de deducción es del 0%.

Como dice la sentencia recurrida, la garantía del principio de neutralidad e igualdad de trato exige que el derecho a la deducción del IVA se pueda ejercitar de manera inmediata y justifica la extensión del ámbito objetivo de aplicación del hecho imponible a operaciones no onerosas incluso internas al patrimonio afecto a la actividad empresarial o profesional. A estas ideas responde por una parte el artículo 111 LIVA que regula la deducción provisional y previo al inicio efectivo de las actividades económicas (deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicio correspondientes a actividades empresariales o profesionales) estableciendo el artículo 112 y 113 un procedimiento de regularización una vez conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial. Por otra, el artículo 9.1.c) establece como un supuesto de autoconsumo los cambios de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional. En este caso por tanto la regularización derivada de las operaciones de arrendamiento no puede realizarse por la vía del artículo 112 por cuanto las deducciones provisionales no se han realizado teniendo en cuenta las reglas previstas para ese sector diferenciado, siendo correcta la regularización mediante la figura del autoconsumo.

3. Establecido que la figura del autoconsumo regulado en el artículo 9.1.c) LIVA resulta aplicable como mecanismo de regularización de las cuotas soportadas durante el ejercicio 1996 al no haberse practicado las deducciones provisionales previstas en el artículo 111 teniendo en cuenta las reglas previstas para ese sector diferenciado, es necesario examinar si concurren los **presupuestos para considerar que se ha producido el hecho imponible del autoconsumo.**

El artículo 9.1.c) de la LIVA establece que se considera autoconsumo de bienes "el cambio de afectación de bienes corporales de un sector diferenciado de su actividad empresarial o profesional". Conforme a dicho artículo para considerar la existencia de sectores diferenciados entre las distintas actividades desarrolladas por el empresario, exige la LIVA que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. La propia Ley, en el citado artículo, establece cuando se considera que las actividades económicas y los regímenes de deducción son distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas "aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas". La parte recurrente parece que está de acuerdo con la Inspección en que la actividad de promoción inmobiliaria y la de alquiler inmobiliario son actividades distintas. La CNAE así lo establece al asignar el código 70.1 a las actividades inmobiliarias por cuenta propia que abarca la promoción inmobiliaria y la compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia y el 70.2 al alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia.

Por otra parte, los regímenes de deducción se consideran distintos "si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal". Quiere de esta manera el legislador que la diferencia entre los porcentajes de deducción aplicables a las actividades sea sustancial, que alcance una cierta entidad y que esa diferencia se cifre en una cuantía superior a 50 puntos porcentuales. Todas las operaciones de la actividad de promoción inmobiliaria son operaciones sujetas y no exentas con un porcentaje de deducción para esta actividad según



el artículo 104 de la Ley 37/1992 , del 100%. Por su parte, la totalidad de las operaciones de arrendamiento de viviendas está exenta conforme al artículo 20.23 de la Ley 37/92 por lo que el porcentaje de deducción es del 0%.

Por tanto se puede afirmar con la sentencia recurrida que normalmente la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas son dos sectores diferenciados de actividad al diferir en más de 50 puntos los porcentajes de deducción y por tanto en el caso de que se produzca un cambio de afectación desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento se produce el hecho imponible del autoconsumo.

La parte recurrente está de acuerdo con este planteamiento teórico referido al autoconsumo pero considera que en este caso no se dan los presupuestos para la existencia del hecho imponible del autoconsumo ya que considera que nunca podrán existir sectores diferenciados a los efectos de determinar la existencia del hecho imponible "autoconsumo " hasta que no se produzca el inicio efectivo de las actividades en los términos establecidos en el artículo 111 LIVA .

El recurrente reconoce que el inicio de las actividades empresariales se produce con la adquisición de bienes o servicios con la intención de realizar las citadas actividades y por tanto en dicho momento se adquiere la condición de empresario o profesional.

La *sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 21 de marzo de 2000* (asuntos C-110/98 a C- 147/98) establece al respecto:

" 43. En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, entre otras, la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93 , Rec. p. I-1883, apartado 18).

44. Procede recordar a continuación que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985 , Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19 , y de 15 de enero de 1998 , Ghent Coal Terminal, C-37/95 , Rec. p. 1-1, apartado 15).

45. Tal como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia Rompelman, antes citada (apartado 23), y en la de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94 , Rec. p. I-857), apartado 16, 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. Cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Sexta Directiva 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.

46. El artículo 4 de la Sexta Directiva no impide, sin embargo, 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 previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado...

47. De ello se deduce que quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva y realiza los primeros gastos de inversión al efecto debe ser considerado sujeto pasivo. Al actuar como tal, tendrá derecho, conforme a los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa.

La sentencia del Tribunal de Justicia sitúa el inicio de la actividad económica y con él la adquisición de la condición de empresario o profesional en el momento en que comienza la adquisición de los bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades y no en el inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. Consiguientemente, existe derecho a la deducción de las cuotas de



IVA soportadas por quien todavía no tiene la condición de sujeto pasivo y no ha iniciado la actividad empresarial pero alberga la intención de llevarla a cabo en un momento posterior.

Por tanto no podemos compartir la tesis de la recurrente de que no puede existir autoconsumo cuando sólo ha comenzado la adquisición de los bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades pero no se ha producido el inicio efectivo de la actividad profesional. Esa distinción es relevante a efectos de regular el régimen de deducciones. Así, el artículo 93, referido a las deducciones, establece que el derecho a la deducción solo puede ejercitarse con carácter general cuando se "hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales", admitiendo no obstante la deducción provisional "de 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 conforme a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de la Ley". El artículo 111 regula un régimen especial de deducción para las cuotas soportadas desde el inicio de las actividades empresariales que se produce con la adquisición de bienes o servicios con la intención de realizar las citadas actividades hasta la fecha del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Durante ese periodo se pueden deducir de forma provisional las cuotas soportadas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes siempre que se trate de cuotas soportadas por la adquisición de bienes con la intención de realizar tales actividades estableciendo el artículo 112 y 113 un procedimiento de regularización una vez conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial. Así, el artículo 112.1 establece que "las deducciones provisionales a que se refiere el artículo 111 de esta Ley se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al periodo de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales" Acorde con ello el artículo 111.6 considera como primer año de realización de entrega de bienes o prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades empresariales "aquel durante el cual el empresario comience el ejercicio habitual de dichas operaciones". Pero ello lo establece tal como indica a su inicio "a efectos de lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 de esta Ley".

Por tanto no podemos compartir, al igual que el Tribunal de instancia, la idea de que la figura del autoconsumo regulado en el artículo 9.1.c) deba aplicarse a sujetos pasivos que han iniciado sus actividades económicas en el sentido de la realización habitual de entrega de bienes o prestaciones de servicios gravadas, por cuanto con carácter general el artículo 5 LIVA establece que "a efectos de ese impuesto" las actividades empresariales o profesionales se consideraran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. En otras palabras, no basta con la mera intención, que forma parte de la esfera interna volitiva de la sociedad, sino que el designio debe corroborarse a través de elementos o datos objetivos externos que evidencien esa intención.

Se ha de tener presente que la cuestión de si un sujeto pasivo actúa como tal es una cuestión de hecho que debe apreciarse considerando todas las circunstancias del caso, como la naturaleza del bien de que se trate y el periodo transcurrido entre su adquisición y su utilización para las actividades económicas de dicho sujeto pasivo. Asimismo, debe comprobarse si se han llevado a cabo gestiones dirigidas a obtener las autorizaciones precisas para el uso profesional del bien [vid. sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (asunto C 415/98, apartado 58 2001 y 22 de marzo de 2012, Klub (asunto C 153/11, apartado 41)].

Alega el recurrente que no existen dos actividades realizadas en el ejercicio 1996 a los efectos del IVA, pues la entidad Plaza de Portugalete, durante toda su existencia, únicamente realizó la actividad de promoción de un edificio de viviendas y locales y no de arrendamiento ya que dicha sociedad se disolvió cuando el inmueble todavía se encontraba en construcción, (indica que en la escritura de disolución de Portugalete de 7 de marzo de 1997 claramente se expone que el inmueble todavía se encontraba en construcción y la finalización de las obras se produjo el 7 de julio de 1997), por lo que difícilmente se puede hablar de la realización de dos actividades simultáneas.

El criterio del recurrente no podemos compartirlo. A efectos del IVA y por tanto a efectos de determinar si existe el hecho imponible del autoconsumo las actividades empresariales o profesionales se consideraran iniciadas, como hemos dicho anteriormente, desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos de destinarlos al desarrollo de tales actividades y no en el inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. Por tanto el hecho que no se haya iniciado el arrendamiento



de las viviendas en el año 1996 (hecho que no se discute) no supone que no se haya iniciado la actividad empresarial de arrendamiento para lo cual es suficiente que se realicen adquisiciones de bienes con intención de destinarlos al arrendamiento. En este caso la Administración considera que la modificación contable realizada a 31 de diciembre de 1996 consistente en pasar dichos activos de existencias a inmovilizado supuso pasarlos de un sector diferenciado de la actividad promoción inmobiliaria a otro sector diferenciado: el de arrendamiento de viviendas y locales.

Para que exista autoconsumo no es necesario, pues, que de forma simultánea existan dos sectores diferenciados de actividad ya que conforme al artículo 9 1 c) solo se requiere que se produzca un cambio de afectación de bienes de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional. Otra interpretación sería ir contra la finalidad de la norma que lo que pretende es evitar el ejercicio de deducciones que no corresponden a la utilización real de los bienes y garantizar la plena neutralidad al dar un trato equivalente a la promoción para arrendar con el supuesto en que se adquiere un inmueble a un tercero para destinarlo al arrendamiento como vivienda. En este caso el cambio de afectación del edificio de la actividad de promoción inmobiliaria a la de arrendamiento supone un cambio en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas diferente al correspondiente a la actividad a la que se afectó inicialmente el bien adquirido. Así todas las operaciones de la actividad de promoción inmobiliaria son operaciones sujetas y no exentas con un porcentaje de deducción para esta actividad según el artículo 104 de la Ley 37/1992 del 100%. Por su parte la totalidad de las operaciones de arrendamiento de viviendas está exenta conforme al artículo 20.23 de la Ley 37/92 por lo que el porcentaje de deducción es del 0%. Al calificar ese cambio de afectación como autoconsumo y considerarlo como una operación asimilada a la entrega de bienes a título oneroso se garantiza que el sujeto pasivo no se beneficie de unas deducciones previstas para otra actividad a la que no ha destinado los bienes.

CUARTO.- 1. En el **tercer motivo de casación** alega la recurrente, para el caso de que no prosperasen los dos motivos de casación anteriores, infracción del artículo 75.Uno.5 de la Ley del IVA por incorrecta aplicación de las reglas del devengo en el supuesto de que este Tribunal admitiera la correcta aplicación del artículo 9.1.c) de la Ley del IVA .

De acuerdo con el artículo 75.Uno.5º de la Ley 37/1992 , en los supuestos de autoconsumo el Impuesto se devenga cuando se efectúen las operaciones gravadas.

El cambio de afectación contable se produce el 31 de diciembre de 1996 y es este cambio de afectación el que determina que se produzca el hecho imponible del autoconsumo, por lo que es en esa fecha en la que se devenga el IVA correspondiente a la operación. Es en esa fecha en la que se cambia la afectación del edificio y por tanto se devenga el IVA del autoconsumo.

2. Ciertamente existen antecedentes de los que se pudiera deducir que el edificio se iba a destinar al alquiler y así se recoge en el folio 15 del acuerdo de liquidación al indicar que obtuvo la calificación provisional de viviendas de protección oficial destinadas al alquiler expedida por la Consejería de Fomento de la Junta de Castilla y León el 19 de julio de 1996) pero aun así se considera acertado, como establece la sentencia recurrida, considerar como fecha del devengo la fecha de modificación contable por cuanto ese acto recoge la intención de la empresa de destinar efectivamente ese edificio al alquiler no tratándose sólo de un acto de un tercero que realiza una calificación provisional que permitía al recurrente obtener una serie de beneficios en la construcción de las viviendas. Por tanto en esa fecha se puede considerar que se produce el hecho imponible teniendo en cuenta que la *jurisprudencia comunitaria* (*sentencia TJCE de 14 de febrero de 1985 , Rompelman*, y de *21 de marzo de 2000 , Gabalfrisa*) cuya doctrina ha quedado recogida en el artículo 5 LIVA tras la modificación efectuada por la Ley 14/2000, que sitúa el inicio de la actividad económica y con él la adquisición de la condición de empresario o profesional en el momento en que comienza la adquisición de los bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades y no en el inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. Por tanto se puede considerar como correcta la fecha en que se considera producido el hecho imponible del autoconsumo ya que la modificación contable refleja la clara intención del recurrente de destinar esos bienes al arrendamiento y ello viene confirmado, como se ha dicho, por elementos objetivos anteriores como puede ser la calificación provisional de viviendas de protección oficial destinadas al alquiler expedida por la Consejería de Fomento de la Junta de Castilla y León el 19 de julio de 1996.

QUINTO.- Formulado con carácter subsidiario a los anteriores, se alega infracción de los preceptos reguladores de la prueba y normas reguladoras de la sentencia, concretamente los artículos 217, relativo a la carga y distribución probatoria, 218.2 y 319 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , y jurisprudencia asociada, citando entre otras la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo, Sección Quinta, de 12 de febrero de 2009 y la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, de fecha 14 de diciembre de 2000 ;



así como valoración errónea, ilógica, incoherente y arbitraria en la determinación de la fecha de devengo y producción del autoconsumo, con infracción de las normas sobre valoración conjunta de la prueba.

Al analizar este cuarto y último motivo de casación, sobre supuesto error manifiesto en la valoración de la prueba, lo primero que hay que decir es que resulta discutible que nos encontremos ante un punto relativo a la valoración de la prueba y a la determinación de los hechos probados y no ante una valoración jurídica en sentido estricto.

Pero en todo caso, la valoración efectuada por parte del Tribunal de instancia no resulta en modo alguno irrazonable: el momento en el que resulta incuestionable que existe una voluntad empresarial de modificar la afectación del edificio de autos, desde la actividad de promoción inmobiliaria al que originariamente se afectó, a la actividad de arrendamiento de viviendas en régimen de protección oficial, es el momento en que este cambio de afectación se refleja en la contabilidad de la empresa, con independencia que este cambio de afectación hubiera sido precedido de una serie de actuaciones preparatorias, como pudieran ser las correspondientes al expediente de calificación de las viviendas bajo el régimen de protección oficial, a que se alude tanto por la Sentencia de instancia, como por la recurrente.

SEXTO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES S.L. y ello debe hacerse con imposición de las costas al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en **costas** no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de ZARCOI CONSTRUCCIÓN E INVERSIONES S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 30 de junio de 2011, en el recurso contencioso- administrativo núm. 710/2010, por la Sección Sexta de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.