La prueba del destino previsible a los efectos de la deducción previa de cuotas de iva soportadas antes del inicio de la realización de operaciones activas.

Autor:

Vicente Arbona Mas

Licenciado en ADE-Asesor fiscal

Técnico de Hacienda en Excedencia

Profesor asociado del DEE de la UIB

Cuando un sujeto pasivo del IVA pretende la deducción de cuotas soportadas antes del inicio de la efectiva entregas de bienes o prestación de servicios se encuentra con la necesidad de acreditar que dichas cuotas soportadas corresponden a bienes o servicios adquiridos que, en el futuro, van destinarse a la realización de actividades empresariales o profesionales.

Y a este respecto debe tomarse en especial consideración lo previsto en el art. 99.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor Añadido (LIVA en adelante), en virtud del 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.

A estos efectos, planteamos las siguientes cuestiones:

1. **¿En qué momento temporal del desarrollo de la actividad económica nos encontramos?**

Tal y como hemos inidicado anteriormente, la actividad aun no se ha iniciado en el sentido de haber empezado a efectuar entregas de bienes o prestaciones de servicios (operaciones activas).

No obstante lo cual, ya se han soportado cuotas de IVA y, por tanto conforme al art. 5.Uno LIVA :

1. Se consideran iniciadas las actividades empresariales o profesionales:

"A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios (…)"

2. Se ha adquirido la condición de empresario.

"Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

2. **¿Qué es lo que se exige probar para poder deducir las cuotas soportadas antes del inicio de las operaciones activas?**

El art. 5.Uno de la LIVA exige probar:

"(…) la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, (…)."

pero también habrá que probar que la actividad a la que van a quedar afectas dichas cuotas genera el derecho a su deducción en el momento en que se inicie.

3. **¿Cuándo debe de acreditarse que el destino previsible de las cuotas soportadas es el futuro ejercicio de una actividad empresarial?**

El art. 27.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA en adelante) establece a estos efectos:

"(…) en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios, "

y no en el momento en que efectivamente se inicie la entrega de bienes o las prestaciones de servicios.

4. **¿Cuál es la consecuencia en la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios antes del inicio de operaciones activas en el caso de no poder probar que se van a destinar a una actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta del IVA?**

El propio art. 27.3 del RIVA dispone que, en este caso:

"(…) dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción, …"

y ello:

"(…) ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional (…)"

5. **¿Qué elementos objetivos son relevantes para fijar el destino previsible y determinar el régimen de deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de las operaciones activas?**

El art. 27.2 del RIVA establece:

"2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho."

A estos efectos, en cuanto a la valoración de la prueba mediante elementos objetivos del destino previsible, vamos a exponer el criterio adoptado por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Baleares, en dos Resoluciones (la 07/02715/2022/00/00, de 26/09/2024; y la 07/01454/2022/00/00 de 29/04/2024) en las que se discutía la acreditación del destino previsible como promoción inmobiliaria respecto a entidades cuya actividad declarada era la construcción de una vivienda individual con piscina para su posterior venta, sin embargo no acreditaron debidamente con elementos objetivos dicho destino previsible, estimándose por el TEAR que las cuotas soportadas y deducidas entes de la efectiva transmisión de la vivienda unifamiliar no tenían la condición de deducibles.

El criterio fijado por el TEAR es el siguiente:

"Las cuotas de IVA soportado incluidas en las autoliquidaciones presentadas por la reclamante no están efectivamente afectas a una actividad económica. No existen elementos objetivos que permitan acreditar que el obligado tributario ha desarrollado en los ejercicios objeto de comprobación una actividad de promoción inmobiliaria a la que pueda considerarse afecta el inmueble construido. Se ha puesto de manifiesto, a juicio de este Tribunal, una intención "ab initio" del obligado tributario de afectar el inmueble a usos distintos y fines ajenos a la indicada actividad económica."

Por ello, el TEAR estima como no deducibles las cuotas soportadas en el proceso de construcción de las viviendas unifamiliares y ello en base a las siguientes circunstancias concurrentes en el expediente:

1. Retraso en la presentación de la declaración censal de alta en el IAE: la adquisición del solar se produce en 2012, pero el alta censal no tiene lugar hasta más de un año después.

2. Retraso en la presentación de autoliquidaciones de IVA: no se presentan hasta el tercer trimestre de 2013.

3. Incorrecta contabilización del inmueble: se contabiliza inicialmente como inmovilizado material en lugar de existencias, y no se reclasifica como existencias hasta 2019, lo que, conforme al Plan General de Contabilidad, indica que el destino inicial no era su venta.

4. Pruebas aportadas que solo evidencian la construcción de una vivienda unifamiliar: permisos municipales, estudios técnicos, etc., que no acreditan por sí mismos la intención de afectarla a una actividad de promoción inmobiliaria.

5. Tiempo invertido en la finalización del proyecto: se prevé un plazo de alrededor de 12 años (de 2012 a, como mínimo, 2024) para estar en condiciones de obtener ingresos, lo que, a juicio del TEAR, no es compatible con una finalidad puramente empresarial. Durante todo este tiempo no hay ingresos de la supuesta actividad de promoción.

6. Ausencia de experiencia previa en promoción inmobiliaria por parte de la entidad o de sus socios/administradores.

7. No se produce la inversión del sujeto pasivo en el sentido del artículo 84.Uno.2º.f) LIVA, lo que sugiere que el destinatario de las obras no actúa como empresario/profesional o que la obra no queda afecta a una actividad económica.

8. Inexistencia de contratos, encargos de venta o anuncios en portales inmobiliarios que evidencien la voluntad de comercializar la vivienda.

9. Consumos de electricidad elevados en verano, indicio de utilización como residencia vacacional o de ocio.

10. Existencia de compras de mobiliario, difícilmente compatibles con la intención de vender el inmueble sin uso residencial previo.

11. Contenido del proyecto básico, en el que se indica expresamente que la vivienda se destina a residencia familiar de los promotores.

A partir de estos elementos, el TEAR concluye que no se ha acreditado el destino empresarial y que, en consecuencia, las cuotas soportadas no son deducibles.

Por el contrario, en su Resolución 07/00511/2023/00/00, de 26 de septiembre de 2024, el TEAR de Baleares estima que sí concurren en el expediente elementos objetivos suficientes para entender acreditado que el destino previsible de una vivienda adquirida en 2018, y sometida a reforma posterior, es la realización de una actividad de arrendamiento vacacional, sujeto y no exento (con prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera), estimando deducibles las cuotas de IVA soportadas antes del inicio del efectivo arrendamiento sujeto y no exento.

Entre los elementos de prueba valorados para determinar el destino previsible, se destacan, entre otros (enumerados en el listado del art. 27.2 RIVA):

1. Disponer de, o haber solicitado, las autorizaciones administrativas necesarias para el desarrollo de la actividad (licencia turística, licencias de obras, etc.)

A este respecto, en el expediente concurrían los siguientes hechos:

- Adquisición de plazas turísticas: en 2018, año de la compra de la vivienda, la sociedad adquiere 6 plazas turísticas por importe de 24.000 euros, IVA incluido.

- Trámites administrativos: en diciembre de 2018 se presenta la "Declaración responsable de inicio de actividad de comercialización de estancias turísticas en viviendas", en el marco de la normativa de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears (Ley 6/2017, que modifica la Ley 8/2012, y normativa de desarrollo). En el mismo mes, la Conselleria de Turisme inscribe la villa en el Registro General de Empresas, Actividades y Establecimientos Turísticos, con capacidad de 4 habitaciones y 8 plazas, otorgando número de licencia.

2. Período transcurrido entre la adquisición y la utilización efectiva.

El tiempo entre la adquisición y el inicio de las operaciones activas es un factor a tener en cuenta, pero no puede ser el único elemento determinante de la deducibilidad.

En el caso comentado, la licencia para las obras se obtiene a finales de 2022 y el proyecto de ejecución se presenta en 2023, existiendo un lapso temporal significativo desde la adquisición y solicitud de la licencia en 2018.

No obstante, el TEAR destaca que los retrasos derivados de trámites administrativos no pueden justificar, por sí solos, la denegación de la deducción.

3. Cumplimiento de obligaciones formales, registrales y contables.

El artículo 27.2 RIVA pone el foco en aspectos tales como:

- Presentación de la declaración censal (modelo 036) comunicando el comienzo de la actividad empresarial o profesional por la adquisición

de bienes o servicios con intención de destinarlos a la actividad.

- Llevanza correcta de los libros registro de facturas recibidas y, en su caso, de bienes de inversión.

- Presentación de declaraciones de otros tributos vinculadas a la actividad (Impuesto sobre Sociedades, etc.).

En la resolución del TEAR de Baleares comentada, se señala que la reclamante ha cumplido con sus obligaciones tributarias y registrales (modelo 036, declaraciones de IVA, Impuesto sobre Sociedades, cuentas anuales, etc.), y que se dio de alta en el IAE, epígrafe 685 ("alojamientos turísticos extrahoteleros"), desde 2018.

La conclusión del REAR en su resolución es que, existiendo elementos objetivos suficientes, debe permitirse la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas antes del efectivo inicio de la actividad, en tanto el destino previsible del inmueble es la actividad económica de arrendamiento vacacional sujeta y no exenta:

"En base a todo lo expuesto, debe permitirse la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas antes del efectivo inicio de la actividad, si existen elementos objetivos que permitan concluir que el destino de un inmueble va a ser la mencionada actividad económica de arrendamiento vacacional. Y dichos elementos objetivos, en el presente caso, sí existen."

No obstante, el TEAR emite la siguiente advertencia:

"Teniendo en cuenta, además, el derecho que mantiene la Administración tributaria de regularizar la situación del reclamante si el destino previsible del bien controvertido (arrendamiento turístico o vacacional en el que se presten los servicios complementarios propios de la industria hotelera) fuese posteriormente alterado (por ejemplo, si el inmueble se destinase a la utilización privada o particular de los socios o administradores, si el inmueble fuera objeto de alquiler, pero si en dicho arrendamiento no se prestasen, de manera real y efectiva, los servicios propios de la industria hotelera,...)."

Y, a raíz de esto último indicado por el TEAR, cómo habría que proceder si, por ejemplo, en el momento de iniciar las prestaciones de arrendamiento, ya finalizadas las obras, se decide formalizar un arrendamiento permanente a una persona física sin servicios complementarios propios de la industria hotelera. Esta tipología de arrendamientos está sujeta pero exenta de IVA.

De esta forma no se confirmaría, con el destino final real, el previo destino previsible acreditado en el expediente que era el arrendamiento vacacional con servicios complementarios propios de la industria hotelera, que, recordemos, está sujeto y no exento de IVA.

En este caso, y de una forma breve, indicar:

1. No procedería regularizar, eliminándolas, las cuotas soportadas y deducidas con carácter previo al arrendamiento porque el destino previsible estaba correctamente acreditado y otorgaba el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas.

2. Se produciría un autoconsumo de bienes de los previstos en el art. 9.1.c) de la LIVA por cambio de la vivienda de un sector diferenciado a otro.

Recordar a estos efectos que se consideran sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que:

- Las actividades económicas realizadas tengan asignados grupos diferentes en la CNAE (tres dígitos).

- Los regímenes de deducción difieran en más de 50 puntos porcentuales (por ejemplo, 100 % frente a 0 %).

En nuestro caso:

- Arrendamiento vacacional con servicios complementarios (CNAE 5520: alojamientos turísticos y otros de corta estancia), donde la actividad está sujeta y no exenta y existe derecho pleno a deducción.

- Arrendamiento no vacacional de duración superior al año (CNAE 6820: alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia) o arrendamiento no vacacional de temporada inferior al año (CNAE 5590), sometidos a un régimen distinto donde, en general, el arrendamiento de vivienda está exento (0 % de deducción).

Si un inmueble pasa de ser arrendado en régimen de alojamiento turístico con servicios (CNAE 5520) a un arrendamiento de vivienda exento (CNAE 6820 o 5590), se entiende que:

- Nos hallamos ante actividades distintas, con regímenes de deducción distintos (100 % vs 0 %).

- Se configura un autoconsumo de bienes del artículo 9.Uno.c) LIVA por cambio de afectación de la vivienda de un sector diferenciado a otro.

Respecto del indicado autoconsumo de bienes por cambio de afectación de la vivienda de un sector diferenciado a otro, indicar:

- Base imponible (art. 79.Tres LIVA): se computa, en términos generales, el coste de adquisición del terreno y el coste de construcción de la vivienda, con matices[1].

- Tipo impositivo: en el caso de viviendas, el autoconsumo se grava al 10 %, conforme al artículo 91.Uno.1.7º LIVA.

- Devengo: conforme al criterio del Tribunal Supremo (sentencia de 19/05/2014) y del TEAC (resolución de 21/07/2009, RG 01678/2006), el devengo del autoconsumo se produce cuando existe la intención exteriorizada de cambio de destino, no cuando este se materializa efectivamente.

1 Ver las siguientes resoluciones del TEAC al respecto: RG 00-06934-2019 de 16/12/2021 (también la consulta vinculante de la DGT V0255-23) y RG: 6821/2021 de 17/04/2024.