$ 23 RESOLUCIÓN NÚMERO 1/2000, DE 11 DE OCTUBRE, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, RELATIVA AL EJERCICIO DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO SOPORTADAS POR LOS EMPRESARIOS O PROFESIONALES CON ANTERIORIDAD A LA REALIZACIÓN POR LOS MISMOS DE LAS ENTREGAS DE BIENES Y/O PRESTACIONES DE SERVICIOS QUE CONSTITUYEN EL OBJETO DE SU ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO DE 4 DE NOVIEMBRE).

I

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 21 de marzo de 2000 (sentencia Gabalfrisa), ha declarado que el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE se opone a una normativa nacional como la prevista en el artículo 111 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este artículo condiciona la posibilidad de ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad empresarial o profesional a la presentación de una declaración previa antes de haber soportado dichas cuotas y al inicio de la realización de las operaciones en el plazo de un año desde la presentación de la citada declaración.

A raíz de la citada sentencia, se han plant**e**ado a esta Dirección General diversas consultas respecto de la incidencia que la misma tiene en la vigencia de los distintos preceptos contenidos en el citado artículo 111 de la Ley 37/1992, así como en los artículos 112 y 113 de la misma Ley.

Con el fin de unificar los criterios aplicables al respecto y de dar una mayor difusión a los mismos, se ha considerado oportuno dictar la presente Resolución.

II

1.- El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, el Tribunal) ha establecido en la referida sentencia el derecho de los empresarios o profesionales a la deducción inmediata de las cuotas soportadas antes del inicio de las operaciones que constituyen el objeto de su actividad empresarial o profesional. Este derecho no puede quedar condicionado de manera sistemática a que hayan presentado una declaración expresa a tal fin antes de haber soportado dichas cuotas, y a que el inicio de la realización de las referidas operaciones se produzca en el plazo de un año, salvo prórroga concedida por la Administración, desde la presentación de tal declaración. No se considera ajustado al derecho comunitario que el incumplimiento de cualquiera de los mencionados requisitos comporte un retraso en el ejercicio del referido derecho hasta el momento en que se produzca el inicio en la realización de las citadas operaciones.

En consecuencia, no resultan aplicables las previsiones en sentido contrario contenidas en los apartados uno, números 2º y 3º, y tres del artículo 93, y en los apartados uno y cinco del artículo 111, ambos de la Ley 37/1992.

Como señala expresamente el Tribunal en el punto 47 de la citada sentencia, quien tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar el desarrollo con carácter independiente de una actividad empresarial o profesional, y realice la adquisición de bienes o servicios destinados a la misma, tendrá derecho a deducir de inmediato las cuotas soportadas o satisfechas, incluidas las correspondientes a la adquisición de terrenos, sin necesidad de esperar al inicio efectivo de la realización de las operaciones que vayan a constituir el objeto de la misma.

2.- Ahora bien, el nacimiento y ejercicio del referido derecho a deducir siguen estando condicionados al cumplimiento de los requisitos generales previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 y, en particular, a los contenidos en la parte del artículo 111 que no resulta afectada por dicha sentencia y en los artículos 112 y 113.

3.- Así, en virtud de lo dispuesto en el número 1º del apartado uno del artículo 93 de la Ley 37/1992, únicamente tendrán derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido quienes tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos de dicho Impuesto.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que, según ha señalado el Tribunal, la adquisición de bienes y servicios efectuada con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional supone el inicio de tal actividad, aunque la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la misma se produzca con posterioridad. Por tanto, debe considerarse que, quien realiza dichas adquisiciones, tiene, por tal motivo y a partir de este momento, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (apartado 23 de la sentencia del Tribunal de 14 de febrero de 1985 en el asunto 286/83; en lo sucesivo, sentencia Rompelman). No obstante, para que ello sea así, es necesario que dicha intención se vea acompañada por la existencia de elementos objetivos que la confirmen (sentencia Gabalfrisa, apartados 46 y 47).

4.- Según ha señalado el Tribunal en el apartado 24 de la sentencia Rompelman, corresponde a quien solicita la deducción del Impuesto demostrar que se cumplen los requisitos para tener derecho a la misma. En consecuencia, el empresario o profesional deberá probar, para ser considerado como tal, su intención de destinar los bienes y servicios adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, mediante la aportación de cualesquiera medios de prueba que confirmen dicha intención. La Administración tributaria está facultada para exigirle que los aporte (sentencias Rompelman, apartado 24, y Gabalfrisa, apartado 46).

La jurisprudencia del Tribunal (apartados 10 y 21 de la sentencia de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90; en lo sucesivo, sentencia Lennartz) ha señalado expresamente, entre otras posibles circunstancias a considerar a estos efectos, 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.

5.- En cuanto a la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos, la misma habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad a desarrollar. Sobre este particular, y como quiera que en la factura ha de aparecer la descripción de la operación en ella documentada, de su examen podrá inferirse la naturaleza del bien o servicio adquirido, y, de resultas, si es susceptible de un uso exclusiva o preferentemente empresarial o profesional.

6.- Entre los requisitos administrativos y contables figura la obligación de presentar la declaración de carácter censal en la que se debe comunicar a la Administración tributaria el comienzo de la realización de adquisiciones de bienes y servicios y proponer el porcentaje provisional de deducción que corresponde aplicar a las cuotas soportadas o satisfechas. Esta declaración es la prevista en el número 1º del apartado cinco del artículo 111 de la Ley 37/1992, en el artículo 28 de su Reglamento y en la letra b) del apartado 4

del artículo 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que

han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. La presentación de la misma es obligatoria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo

22.1 de la Directiva 77/388/CEE, tal y como ha reconocido expresamente el Tribunal en el apartado 51 de la sentencia Gabalfrisa.

No obstante, como se ha señalado con anterioridad, la presentación de la referida declaración censal no es condición necesaria para el ejercicio inmediato del derecho a deducir. Tampoco el mero incumplimiento de dicha obligación tiene como consecuencia el retraso en el ejercicio del derecho a deducir hasta el momento en que se produzca el inicio en la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad, sin perjuicio de la posible consideración de tal incumplimiento como infracción tributaria simple según lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley General Tributaria.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que los requisitos establecidos por el régimen de deducciones previas al inicio de la actividad, examinado por la sentencia Gabalfrisa, tenían como objetivo valorar de forma simplificada, y una vez iniciadas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la intención del sujeto pasivo de afectar a su actividad empresarial o profesional los bienes y servicios adquiridos. Por tanto, deberá, razonablemente, presumirse que quien presentó la citada declaración censal tenía la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos con posterioridad a dicha presentación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, quedando así relevado de la obligación de probar dicha intención, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de exigirle, en su caso, la aportación de otros medios de prueba.

7.- La llevanza en debida forma de los libros registros exigidos por la normativa del Impuesto y, en particular, del libro registro de facturas recibidas y, en su caso, del libro registro de bienes de inversión es otro de los requisitos cuyo cumplimiento constituye una circunstancia objetiva a considerar a estos efectos.

Por esta razón, y al igual que se ha apuntado en el último párrafo del apartado anterior, ha de presumirse que la adquisición de bienes o servicios debidamente anotada en los libros registros se ha efectuado con la intención de afectarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

8.- Además de las citadas circunstancias expresamente mencionadas por el Tribunal, podrá acreditarse la referida intención mediante otros elementos de prueba que sean relevantes como, por ejemplo, disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que sean necesarios para iniciar la actividad, la presentación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones por otros conceptos impositivos relacionados con aquélla, etc.

9.- Cuando no quede debidamente acreditado que los bienes y servicios se adquirieron con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, dichas adquisiciones no se considerarán realizadas por quien las efectuó actuando en condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, el mismo no tendrá derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de tales adquisiciones, ni siquiera en el caso de que posteriormente decida destinar los referidos bienes y servicios al ejercicio de una actividad empresarial o profesional (apartados 8, 9 y 10 de la sentencia Lennartz, y apartados 22 a 26 de las conclusiones del abogado general en ese mismo asunto).

Así se establece en el apartado dos del artículo 111 de la Ley 37/1992, que

continúa plenamente vigente.

10.- En todo caso, debe tenerse en cuenta, tal y como señala el Tribunal en el apartado 46 de la sentencia Gabalfrisa, que la condición de empresario o profesional sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar actividades empresariales o profesionales ha sido hecha de buena fe por el interesado. Por ello, en las situaciones de fraude en las que, por ejemplo, haya quedado finalmente acreditado que este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha incorporado a su patrimonio privado o ha consumido determinados bienes o servicios, la Administración tributaria debe regularizar las deducciones indebidamente practicadas.

11.- En virtud de lo dispuesto en el apartado nueve del artículo 111 de la Ley 37/1992, que no resulta afectado por el contenido de la sentencia Gabalfrisa, la cuantía de las deducciones practicadas antes del inicio de la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad se considerará provisional y está sometida a las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 de la misma Ley, que asimismo continúan siendo aplicables.

No obstante, por las razones señaladas con anterioridad, las menciones que se hacen en los citados preceptos, así como en los apartados tres y cuatro del propio artículo 111, al inicio o comienzo de las actividades empresariales o profesionales, deben entenderse referidas al inicio o comienzo de las operaciones que constituyan el objeto de tales actividades.

12.- También siguen vigentes los apartados seis, siete y ocho del artículo 111 de la Ley 37/1992, pues las materias reguladas en ellos no se ven afectadas por el contenido de la sentencia Gabalfrisa.

III

En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General considera ajustados a derecho los siguientes criterios:

1º. La realización de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional determina, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se considere producido el inicio de tal actividad, aunque la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la misma se produzca con posterioridad. Quien realice tales adquisiciones tiene por tal motivo y a partir de dicho momento la condición de empresario o profesional a efectos del referido Impuesto.

En relación con la prueba de la referida intención, deben tenerse en cuenta las consideraciones efectuadas en los apartados 4 a 8 de la parte II de esta Resolución.

2º. Los empresarios o profesionales a que se refiere el número 1º anterior tendrán derecho a deducir de inmediato las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por las citadas adquisiciones o importaciones, incluidas las correspondientes a las adquisiciones de terrenos, sin necesidad de esperar a que se produzca el inicio efectivo de la realización por los mismos de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que vayan a constituir el objeto de su actividad, y sin que tal derecho pueda quedar condicionado a que hayan presentado una declaración expresa a tal fin antes de haber soportado o satisfecho dichas cuotas, ni a que el inicio de la realización de las referidas operaciones se produzca en el plazo de un año, salvo prórroga concedida por la Administración, desde la presentación de tal declaración.

3º. Las deducciones practicadas en los supuestos a que se refiere el número 2º anterior tendrán carácter provisional y estarán sometidas a las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 de la Ley 37/1992.

Madrid, 11 de octubre de 2000.- El Director general; Estanislao Rodríguez-Ponga y Salamanca.