

CUESTIONES CONFLICTIVAS EN LA DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado. (España)

Title

Conflicting issues in the deductibility of input tax payments in the value added tax

Resumen

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas se configura como uno de los pilares básicos en los que se asienta el IVA que permite al sujeto pasivo ingresar exclusivamente por el valor añadido introducido en cada una de las fases de producción, transformación o comercialización de los bienes y servicios.

Este derecho queda condicionado al cumplimiento de requisitos materiales y formales, a los que pueden añadirse los subjetivos y los temporales, de forma que sólo cuando concurren los mismos puede ejercitarse el derecho.

En el estudio de esta materia surgen numerosas cuestiones conflictivas, tanto relacionadas con el ajuste o adecuación de la norma interna con la de la Unión, como sobre la interpretación de algunas de las condiciones exigidas por nuestro ordenamiento interno.

En este comentario se hace alusión a algunas de estas cuestiones que se consideran relevantes, como son la adquisición de la condición de sujeto pasivo para ejercitar este derecho, el derecho a deducir cuando las cuotas soportadas se afectan a actividades sujetas y no sujetas, la posibilidad o no de afectar íntegramente al patrimonio empresarial los bienes de inversión, la deducibilidad de las cuotas por gastos accesorios a los bienes de inversión, y la necesidad de que el destino previsible que se da a las cuotas soportadas sea el de afectarlos a una futura operación sujeta que genere el derecho a la deducción.

Palabras clave

IVA, deducciones, condiciones de deducibilidad, afectación, nacimiento de la condición de sujeto pasivo, bienes de inversión y afectación, cuotas soportadas por gastos accesorios a bienes de inversión, destino previsible.

Abstract

The right to deduct input VAT is one of the basic pillars on which VAT is based, allowing the taxpayer to pay only for the added value introduced in each of the stages of production, transformation or commercialization of goods and services.

This right is conditioned to the fulfillment of material and formal requirements, to which can be added the subjective and temporal ones, so that only when these requirements are met can the right be exercised.

In the study of this matter numerous conflicting questions arise, both related to the adjustment or adequacy of the internal norm with that of the Union, as well as on the interpretation of some of the conditions required by our internal legislation.

In this commentary reference is made to some of these issues that are considered relevant, such as the acquisition of the *status* of taxpayer to exercise this right, the right to deduct when the input tax is applied to taxable and non taxable activities, the possibility or not of fully allocating the investment goods to the business assets, the deductibility of the input tax for expenses accessory to the investment goods, and the need for the foreseeable destination of the input tax to be that of applying it to a future taxable transaction that generates the right to deduct.

Keywords

VAT, deductions, deductibility conditions, allocation, birth of the condition of taxable person, investment goods and affectation, fees borne for expenses accessory to investment goods, foreseeable destination.

Fecha de recepción: 7-09-2022/Fecha de aceptación: 7-11-2022 /Fecha de revisión: 17-11-2022

Cómo referenciar: Longás Lafuente, A. (2022). Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. *Revista Técnica Tributaria* (139), 147-174.

SUMARIO

1. Introducción
2. Elementos subjetivos del derecho a la deducción. La condición de sujeto pasivo y la problemática que surge en su determinación
3. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. El principio de afectación y la adecuación del artículo 95 de la LIVA a la Directiva IVA
4. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. Bienes de inversión y derecho a la deducción: posibilidad o no de afectar íntegramente los bienes a la actividad económica
5. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. Gastos corrientes afectos a la utilización de bienes de inversión
6. Elementos temporales del derecho a la deducción. Ejercicio del derecho a deducir y destino previsible de los bienes y servicios adquiridos
7. Bibliografía

1. Introducción

Un principio fundamental, eje vertebrador básico del principio de neutralidad que preside el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y el sistema común del IVA en la Unión es el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores ante la Hacienda Pública –por los hechos imponibles sujetos y no exentos del impuesto que han efectuado–, el impuesto soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos.

Este derecho a la deducción, recogido en artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA) forma parte del mecanismo inherente al impuesto, sin que pueda ser objeto de limitación en principio, siempre que en los sujetos pasivos que tienen derecho a ejercitarlo concurren las condiciones a los que está supeditado este derecho.

La finalidad de este régimen de deducciones es liberar al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas siendo gravado por el valor añadido que se crea exclusivamente en cada fase de producción o comercialización de los bienes o servicios, garantizando así la neutralidad del impuesto con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines perseguidos o los resultados obtenidos de las mismas, siempre y cuando las actividades estén sujetas y gravadas por IVA ya que las actividades no sujetas o sujetas y exentas limitadas no generan este derecho a la deducción.

Nos encontramos ante un derecho independiente de las obligaciones adquiridas frente a la Hacienda Pública por el sujeto pasivo que repercute el impuesto, de manera que el ingreso de estas cuotas no tiene relevancia alguna respecto del destinatario que las soporta, quien puede ejercitar este derecho a la deducción cuando la cuota haya sido debidamente repercutida¹.

Como se ha expuesto, el ejercicio de este derecho por parte de sujeto pasivo destinatario de las cuotas repercutidas está condicionado al cumplimiento de unos requisitos. De forma reiterada el TJUE² y el TEAC³, siguiendo al órgano

1 En el sentido expuesto se ha pronunciado de forma reiterada el TJUE, entre otras en sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz, de 15 de diciembre de 2005, asunto C-63/04, Centralan Property, de 6 de julio de 2006, asuntos C-439, Kittel y Recolta Recycling, de 30 de septiembre de 2010, asunto C-392/09, Uszodaépítő, de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid., de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, de 28 de febrero de 2018, asunto C-672/16, Imofloresmira – Inwestimentos Imobiliários, de 3 de octubre de 2019, asunto C-329/19, Altic, de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18, Glencore Agriculture Hungary, y autos de 10 de noviembre de 2016, asunto C-446/15, Signum Alfa Sped, y de 3 de septiembre de 2020, asunto C-610/19, Vikingo Fövállalkozó.

2 Entre otras, sentencia de 15 de septiembre de 2016, asunto C-518/14, Senatex, de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, de 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16, Volkswagen, de 12 de abril de 2018, asunto C-8/17, Biosafe – Indústria de Reciclagens, y auto de 3 de septiembre de 2020, asunto C-610/19, Vikingo Fövállalkozó.

3 Así en resoluciones de 3 de diciembre de 2003, R.G. 00/04130/2002, de 23 de junio de 2009, R.G. 00/03912/2007, y de 22 de noviembre de 2021, R.G. 00/01541/2017.

jurisdiccional, han distinguido entre condiciones materiales y formales del derecho a la deducción.

Así, el órgano jurisdiccional europeo incluye entre los requisitos o condicionales materiales, que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, de acuerdo con el artículo 168 de la Directiva IVA: 1).– que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva; 2).– que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo destinatario de las cuotas repercutidas para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y 3).– que los bienes y servicios hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. Junto a estos tres requisitos, puede añadirse otro implícito como es el desconocimiento de la existencia de un fraude que haya viciado la operación gravada que da derecho a deducción⁴.

Como exigencias formales, el TJUE de manera reiterada, de acuerdo con el artículo 178, letra a), de la Directiva IVA, requiere que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la Directiva IVA, si bien numerosas sentencias han reconocido el carácter formal de otras exigencias particulares⁵.

No obstante, conforme al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude, si bien no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos, por lo que no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA⁶.

La distinción entre condiciones materiales y formales lleva a plantear la trascendencia y repercusión del incumplimiento de unas y otras. A tal efecto, el TJUE⁷ ha señalado, como regla general, que el principio básico de neutralidad que preside el impuesto exige que se conceda la deducción del impuesto sopor-

4 En este sentido se pronuncia el TJUE en sentencias de 14 de abril de 2021, asunto C-108/20, Finanzamt Wilmersdorf, apartados 24, 31 y 33, y de 24 de noviembre de 2022, asunto C-596/21, A, apartado 38.

5 Así, sentencias de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone, de 15 de septiembre de 2016, asunto C-518/14, Senatex, de 15 de septiembre de 2016, asunto C-516/14, Inwestimentos Imobiliários e Turísticos, de 7 de marzo de 2018, asunto C-159/17, Dobre, de 12 de septiembre de 2018, asunto C-69/17, Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, y de 18 de marzo de 2021, asunto C-895/19, A. En sentencia de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N, indica el TJUE: «Los requisitos formales del derecho a deducir regulan las modalidades y el control del ejercicio de este, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración (...). Así pues, los artículos 250, 252 y 261 de la Directiva del IVA, al establecer la obligación de que el sujeto pasivo presente declaraciones de IVA y reglamentar el Derecho de los Estados miembros por lo que respecta a los plazos de dicha presentación, están enumerando requisitos formales».

6 En este sentido, sentencias de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, Fini H, de 29 de marzo de 2012, asunto C-414/10, Véleclair, de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid., de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, y auto de 3 de septiembre de 2020, asunto C-610/19, Vikingo Fövállalkozó.

7 Entre otras, sentencias de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07, Ecotrade, de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C142/11, Mahagében y Dávid., de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone, de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, de 7 de marzo de 2018, asunto C-159/17, Dobre, de 4 de junio de 2020, asunto C-430/19, SC C.F., y de 11 de noviembre de 2021, Asunto C-281/20, Ferimet.

tado por el sujeto pasivo destinatario si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando se hayan omitido determinadas condiciones formales. No obstante, el resultado sería distinto impidiendo el derecho a la deducción en dos casos: si el incumplimiento de las condiciones formales tiene como fin impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales; y cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el derecho a la deducción se invocó por el sujeto pasivo destinatario receptor de la repercusión de forma fraudulenta o abusiva, ya que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, de manera que los ciudadanos no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta.

Desde un punto de vista doctrinal, y siguiendo los dictados de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) en el Capítulo I del Título VIII, que es el que se tiene en cuenta en este trabajo, podemos agrupar las condiciones necesarias para ejercitar el derecho a la deducción en torno a condiciones subjetivas (esencialmente el artículo 93), objetivas o materiales (que comprenden básicamente los artículos 94 a 96 inclusive), formales (artículo 97) y temporales (artículos 98 a 100 inclusive), clasificación que se sigue en esta exposición de algunas cuestiones conflictivas referidas a la deducibilidad de las cuotas soportadas. Al margen de estos preceptos, en el artículo 92, primero del capítulo, realiza el legislador una declaración general sobre el conjunto de estas condiciones.

Cabe señalar respecto de la regulación de este Capítulo I que, al igual que puede señalarse con carácter más amplio de la propia LIVA, la mayoría de sus preceptos adolecen de seguridad jurídica⁸, ya que se detectan desajustes o inadecuaciones con la Directiva IVA o con la jurisprudencia del TJUE, o problemas técnicos en su aplicación, como puede ser la existencia de interpretaciones divergentes entre los distintos órganos que tienen encomendada la función doctrinal dentro de la Administración y los órganos revisores nacionales, o la necesidad de acudir a los principios o criterios de interpretación ante la redacción de algunos preceptos.

No obstante, debe añadirse que el estudio de estas condiciones del derecho a la deducción, innato en los sujetos pasivos que realizan actividades económicas generadoras del mismo, no supone sino el examen de unos requisitos adicionales a los que concurren en la relación jurídico-tributaria que supone realización del hecho imponible. Todo sujeto pasivo destinatario debe cumplir estas condiciones a efectos de ejercitar el derecho a la deducción y, además, debe comprobar que los elementos de la relación jurídico tributaria que fija el sujeto

8 Como señala reiteradamente el TJUE de forma general para el conjunto de las normas de la Unión y las de los Estados miembros en desarrollo de ese Derecho y, en particular sobre el IVA, *«el principio de seguridad jurídica, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, exige, en particular, que las normas jurídicas sean claras, precisas y previsibles en cuanto a sus efectos»*, de manera que *«el imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar cargas financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que esta les impone»* (entre otras, sentencias de 24 de septiembre de 2002, asuntos C-74/00 P y C-75/00 P, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión, de 29 de abril de 2004, asunto C-17/01, Sudholz, de 18 de noviembre de 2008, asunto C-158/07, Förster, de 13 de febrero de 2019, Asunto C-434/17, Human Operator).

pasivo que realiza el hecho imponible y por tanto repercute el impuesto, son correctos y se ajustan a derecho.

No debe olvidarse que solo pueden deducirse las cuotas en la cuantía legalmente establecida, esto es, que se hayan soportado con arreglo a derecho, conforme señala el artículo 94. Tres de la LIVA, lo que exige al empresario o profesional destinatario un conocimiento exhaustivo del impuesto para ejercitar el derecho, ya que debe comprobar que estos elementos de la relación jurídico-tributaria son acordes a la ley⁹.

Se van a exponer a continuación algunas cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas, teniendo en cuenta que no son ni mucho menos todas las que se suscitan en el estudio del derecho a la deducción pues, como se acaba de señalar, el Capítulo I del Título VIII da lugar al planteamiento de muchos otros problemas jurídicos que desbordaría la pretensión de este trabajo, que se ciñe a algunas cuestiones de actualidad y trascendencia jurídica.

Para resolver un buen número de las cuestiones conflictivas que puedan plantearse en esta materia debe hacerse referencia a un principio que preside el derecho a la deducción, integrado en el marco del de neutralidad, eje del impuesto. Se trata del principio de afectación, recogido en el artículo 168 de la Directiva IVA, y con carácter general en todo el ámbito del Capítulo I del Título VIII de la LIVA, pues la mayoría de sus preceptos citan expresamente este principio de afectación. De forma reiterada el TJUE¹⁰ recuerda al respecto que es necesario que los bienes y servicios adquiridos sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y, en buena medida, debe presidir las consideraciones que se efectúen para resolver las cuestiones conflictivas.

2. Elementos subjetivos del derecho a la deducción. La condición de sujeto pasivo y la problemática que surge en su determinación

Entre los elementos subjetivos del derecho a la deducción el artículo 93 de la LIVA cita la exigencia de ser empresario o profesional a efectos del IVA, de forma que solo pueden ejercitarlo quienes tengan la condición de empresarios o profesionales y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades sujetas al impuesto, reconociéndose la singularidad que supone la entrega de medios de transporte nuevos y la regulación de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. Finaliza el precepto recordando el principio de afectación y recoge una cláusula de deducibilidad para los entes públicos mixtos que no

9 Ello sucede, por ejemplo, si la operación estaba exenta y no procede deducirse el impuesto repercutido, o el lugar de realización no es el territorio de aplicación del impuesto por lo que la cuota devengada española no sería correcta. En estos casos, el empresario o profesional no puede deducirse estas cuotas incorrectamente repercutidas en tanto no se ajustan a derecho.

10 Entre otras, sentencias de 15 de septiembre de 2016, asunto C-516/14, Barlis O6 – Inverimentos Imobiliários e Turísticos, de 25 de julio de 2018, asunto C-140/17, Gmina Ryjewo, y de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N–.

encaja entre los elementos subjetivos del derecho a la deducción y que debería integrarse en el artículo 95 al tratar de la aplicación material u objetiva del principio de afectación.

Interesa ahora aludir a la condición de sujeto pasivo del destinatario para ejercitar el derecho a la deducción puesto que, si en el momento de la adquisición de los bienes o servicios el comprador o destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto no puede deducir las cuotas soportadas¹¹, ni siquiera cuando con posterioridad adquiera dicha condición, como tampoco procederá efectuar la regularización de dichas cuotas, aun cuando estén vinculadas a bienes de inversión¹². El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible y por ello tan solo la condición en que una persona actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir¹³.

Como señala el TJUE¹⁴, a partir del momento en que la Administración tributaria, basándose en la información facilitada por una empresa, concede a esta la condición de sujeto pasivo, este estatuto, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos, salvo casos de fraude o abuso. Por ello, el derecho a la deducción sigue existiendo en principio, incluso cuando, posteriormente por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto¹⁵.

La Directiva IVA y la LIVA no dan un concepto jurídico o mercantil de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto sino económico, de forma que esta condición no se adquiere, a pesar de lo señalado por el artículo 93 de la LIVA, cuando se realizan las operaciones habituales del tráfico económico de la actividad sujeta al IVA, sino que, de conformidad con el artículo 5 y a pesar de la contradicción que la redacción de ambos preceptos parecen apuntar, las actividades empresariales o profesionales se consideran 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, por lo que quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, al margen de lo dispuesto en otros tributos.

11 Como expone MATESANZ, F., «El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria», pág. 43, el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción en tanto ingresa cuotas de IVA, si bien se establecen excepciones, permitiendo la deducibilidad de cuotas anteriores al inicio de la actividad.

12 TJUE, sentencia de 2 de junio de 2005, asunto C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen.

13 TJUE, sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz; de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki; de 22 de marzo de 2012, asunto C-153/11, Klub; de 18 de julio de 2013, asuntos C-210/11 y C-211/11, Medicom; y de 28 de febrero de 2018, asunto C-472/16, Imofloresmira-Investimentos Inmobiliários.

14 Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO; de 28 de febrero de 2018, asunto C-472/16, Imofloresmira-Investimentos Inmobiliários.

15 TJUE, sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO; de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Tereminal; y de 28 de febrero de 2018, asunto C-472/16, Imofloresmira-Investimentos Inmobiliários.

Nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho de la Unión, pero también ante un concepto jurídico indeterminado, pues si bien desde un punto de vista jurídico no hay duda del momento en que un empresario o profesional adquiere esta condición, exige de una actividad probatoria o, lo que es lo mismo, de una acreditación de los hechos determinantes de la adquisición de esa condición. No hay, por ello, al margen o incluso considerando las presunciones *iuris tantum* apuntadas en el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, RIVA), una regla uniforme a aplicar para la mayoría de los supuestos sino que debemos considerar cada caso en particular.

Precisamente por ello se plantean notables problemas en la concreción del momento en que se adquiere esta condición¹⁶, sobre todo en determinados sectores empresariales y profesionales, existiendo una discrepancia entre los órganos administrativos que fijan la doctrina como son la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS), que podría dar lugar al planteamiento de cuestiones prejudiciales, si bien hay que hacer notar el escaso número que se interponen por parte de los órganos contencioso-administrativos¹⁷.

Un buen ejemplo de ello es la noción de empresario urbanizador, esencialmente ante situaciones en las que este realiza por primera vez dicha actividad. La concreción del momento en que el urbanizador adquiere la condición de empresario o profesional a efectos del IVA es trascendental, no solo por el efecto de generar el derecho a la deducción sino también por la tributación de las posibles transmisiones o entregas de bienes que efectúe el urbanizador durante el proceso de urbanización. Resulta evidente que no es lo mismo calificar como empresario o profesional a la persona o ente que recibe gastos inherentes exclusivamente al proceso material de urbanización que supone la ejecución física de las obras, que incluir también a aquellos que tienen gastos anteriores (administrativos, etc) que están vinculados asimismo al proceso urbanizador. No puede olvidarse que desde que se inicia este último los gastos que se imputan a un propietario incluido en un polígono o unidad de actuación tienen como finalidad la de concluir el proceso urbanizador para edificar, puesto que este es el resultado último del mismo. Pues bien, el distinto tratamiento que podamos dar implicará que si adoptamos una noción que podemos denominar amplia de urbanizador supondrá que toda entrega de terrenos que efectúe, aun antes de que se inicien las obras materiales, estará sujeta al impuesto, al margen de si está exenta o no, y podrá tributar por IVA, pues debe tenerse en cuenta la posibilidad de renunciar a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º y Dos de la LIVA. De no ser así, la operación se gravaría por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO), incorporándose como mayor coste

16 Como se pone de manifiesto por LONGÁS LAFUENTE, A., «Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos», págs. 115 y ss.

17 El TEAC no se considera legitimado para interponer cuestiones de prejudicialidad a raíz de la sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, Banco de Santander, con base en la ausencia de independencia respecto de la Administración Tributaria, principio inherente al sistema judicial y a la catalogación de un órgano revisor administrativo como legitimado para plantearlas; siendo extensible esta consideración a todos los órganos económico-administrativos del Estado.

de producción de las futuras edificaciones, encareciendo tanto el precio final como la cuota de IVA que abonaría el consumidor final¹⁸.

Analicemos lo que ha señalado la doctrina y la jurisprudencia sobre la cuestión. El TEAC venía manteniendo que la acreditación de que se han iniciado obras de urbanización se produce con la prueba de que se han soportado costes afectos a la actividad urbanizadora; adquiriéndose el carácter de empresario, a los efectos del IVA, desde que se tienen costes afectos a la misma. En este sentido la actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieren bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos y estos costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a su realización, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado¹⁹.

Del análisis de la jurisprudencia del TS podía deducirse en un principio que este órgano mantenía una tesis análoga, pues llegaba a considerar que el hecho de que no estuviera urbanizado el terreno o no fuera edificable podía considerarse como entrega de bienes sujeta a IVA *«por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones»*, de manera que la condición del transmitente debía ser considerada *«no como «promotor» en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso»*²⁰, todo ello con base en lo dispuesto en la normativa de la Unión, ya que esta autoriza a los Estados miembros para que puedan considerar sujetos pasivos del impuesto a los que ocasionalmente realicen entregas de terrenos edificables, entendiéndose por tales los urbanizados o no a los que dichos Estados miembros atribuyan esa condición.

No obstante, el órgano jurisdiccional no mantiene una tesis uniforme sobre la cuestión pues en otras sentencias considera que la mera asunción de costes y la repercusión a través de derramas no puede constituir a los propietarios de los terrenos en empresarios, reiterando que no puede entenderse que el abono de costes resultantes de trámites administrativos constituya en empresario al propietario urbanizador. De esta forma no pueden ser urbanizadores ocasionales quienes entregan terrenos no sometidos a transformación física, por apli-

18 Los preceptos y su interpretación por los órganos revisores nacionales plantean la adecuación del precepto a la Directiva IVA. A pesar de los pronunciamientos del TJUE en donde se ha mantenido la compatibilidad de ambos tributos (auto de 27 de noviembre de 2008, asunto C151/08, N.N. Renta, y sentencia de 20 de marzo de 2014, asunto C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona), su análisis ha sido parcial, sin examinar la aplicación de algunos principios esenciales como puede ser el de no distorsión de la competencia.

19 Resoluciones de 24 de mayo de 2011, R.G. 937/2010, de 8 de noviembre de 2011, R.G. 3752/2010, y de 20 de junio de 2013, R.G. 4690/2011.

20 Así, sentencias de 13 de enero de 2011, recurso 1230/2007, y de 24 de marzo de 2011, recurso 5723/2006.

cación de la jurisprudencia consolidada sobre lo que ha de entenderse por «terrenos en curso de urbanización»²¹.

Consecuencia de esta jurisprudencia, el TEAC modifica su criterio y, acatando la misma, fija como doctrina que los transmitentes de terrenos incluidos en un plan de urbanismo, respecto de los que no se han realizado todavía obras físicas de transformación, no atribuyen a sus titulares la condición de empresario ya que esto exige que asuman el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos «administrativos»²².

Por su parte, la DGT, que había mantenido una doctrina análoga a la del TS, sin embargo, recientemente se aparta de ella y vuelve a aplicar la mantenida inicialmente por el TEAC. Así, en relación con juntas de compensación fiduciarias, y la repercusión de gastos relativos a servicios profesionales de arquitectos y asesores y los correspondientes a ejecuciones de obras de urbanización, indica que los juntacompensantes, que no tuvieran previamente la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, adquirirán tal condición con la primera derrama que les impute la junta correspondientes a costes del proceso de urbanización del terreno en los términos señalados y adquirirán, asimismo, la condición de sujetos pasivos del Impuesto, siempre que tengan la intención de destinar los terrenos a la venta, cesión o adjudicación posterior por cualquier título, como señala el artículo 5.Uno, d) de la LIVA; y ello será así respecto de «todas las derramas que la junta les impute, incluyendo las correspondientes a gastos de gestión (abogados, proyectos técnicos, dirección de obras, etc.) en el seno del proyecto de reparcelación objeto de consulta»²³.

Puede comprobarse, por tanto, la discrepancia existente entre los distintos órganos citados, lo que conlleva un cierto grado de inseguridad jurídica pues a pesar de la vinculación que supone la existencia de la jurisprudencia del TS, no pueden olvidarse los principios inherentes a la aplicación del Derecho de la Unión. Aun cuando nos encontremos ante una cuestión eminentemente probatoria tiene un componente jurídico importante al determinar una noción amplia o más restringida de gastos afectos a la actividad empresarial, lo que hace que debamos plantearnos el grado de vinculación que tienen los órganos administrativos ante la jurisprudencia reseñada, puesto que como señala el TJUE los TEA aunque no sean órganos jurisdiccionales no quedan eximidos de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar en su caso las disposiciones nacionales contrarias al Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, lo que debe extenderse también a las resoluciones judiciales que tengan este carácter ya que esta obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales encargadas de la aplicación y revisión de los tributos, y no solo sobre las judiciales²⁴.

21 Así, sentencias de 22 de junio de 2011, recurso 25/2010, de 24 de octubre de 2011, recurso 59/2008, de 13 de marzo de 2014, recurso 1218/2011, de 6 de noviembre de 2014, recurso 3110/2012, de 26 de enero de 2016, recurso 916/2014.

22 Resolución de 23 de octubre de 2014, R.G. 2515/2012.

23 Consulta V0036/2020 de 12 de febrero, y con carácter previo consultas V1358/2018 de 12 de diciembre y V0209/2019 de 31 de febrero.

24 Sentencias del TJUE de 22 de junio de 1989, asunto C-103/88, Costanzo, de 14 de octubre de 2010, asunto C-243/09, Fuß, de 4 de diciembre de 2018, asunto C-378/17, Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána, y de 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, Banco de Santander.

3. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. El principio de afectación y la adecuación del artículo 95 de la LIVA a la Directiva IVA

El artículo 168 de la Directiva IVA fija como principio vertebrador del ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas el de afectación a las actividades económicas sujetas al impuesto, de manera que solo en el caso de que se acredite esta circunstancia el sujeto pasivo puede deducir o, lo que es lo mismo, solo en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas, podrá generarse el derecho a la deducción²⁵.

De acuerdo con una constante jurisprudencia del TJUE, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho, de manera que el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir²⁶.

Conforme a los dictados de este precepto deben distinguirse varios grupos de cuotas soportadas: aquellas afectas exclusivamente a actividades u operaciones no sujetas que no generan el derecho a deducir en ninguna medida²⁷; las vinculadas a actividades sujetas que si generan el derecho a deducir²⁸; y las que se encuentran afectas a operaciones sujetas y no sujetas o de uso mixto²⁹.

Es respecto de este último grupo donde se plantean diversas cuestiones, siendo la primera de ellas si el artículo 95, esencialmente los apartados Uno y Dos de la LIVA se ajustan a los dictados de la Directiva IVA. Cabe señalar en primer lugar que el precepto es transposición del actual artículo 168 de la norma europea que fija con claridad el alcance del derecho a la deducción, indicando con precisión los requisitos para el nacimiento y la extensión del derecho a deducción y no deja a los Estados miembros margen alguno de apreciación en

25 TJUE, entre otras, sentencias de 22 de octubre de 2015, asunto C-124/14, Sveda y de 14 de septiembre de 2017, asunto C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments.

26 Sentencias de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, SKF, de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12, AES-3C Maritza East 1, de 14 de septiembre de 2017, asunto C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, de 17 de octubre de 2018, asunto C-249/17, Ryanair, y de 12 de noviembre de 2020, asunto C-42/19, Saneacom.

27 Deben tenerse en cuenta las singularidades de las operaciones no sujetas del artículo 7 de la LIVA, pues buena parte de los supuestos que recoge el precepto son generadores del derecho a deducir las cuotas soportadas afectas a estas operaciones.

28 Siempre que se afecten a las actividades u operaciones recogidas en el artículo 94.Uno y Dos de la LIVA.

29 Términos utilizados, entre otros, por SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., «El derecho a la deducción del IVA en la deducción de los bienes de uso mixto: alcance y límites en la aplicación de la regla de prorrata. Análisis de la STJUE de 9 de junio de 2016 Asunto C-332/14», págs. 156 y 157, quien plantea el problema de la individualización de la afectación de los bienes al uso de la actividad económica.

cuanto a su aplicación, por lo que estamos ante un precepto que puede ser alegado directamente por los ciudadanos en el supuesto de que un Estado miembro haya establecido una regulación que disienta del mismo³⁰.

Nuestro artículo 95 establece como regla general, si bien luego exceptúa de ello a los bienes de inversión, que los sujetos pasivos destinatarios solo pueden deducir las cuotas soportadas cuando se afecten «*directa y exclusivamente*» a la actividad empresarial o profesional³¹, realizando a continuación en su apartado segundo una relación de supuestos en los que se considera que las cuotas no están afectas al no concurrir el grado de afectación exigido, eliminando así la deducibilidad de las cuotas soportadas³².

La utilización de ambos adverbios y la exigencia de su concurrencia para deducir las cuotas soportadas lleva precisamente a plantearse si esta regla general se ajusta a la Directiva IVA. Si bien en el apartado tercero del artículo 95, con una redacción más adecuada a la norma europea, se reconoce que en el caso de bienes de bienes de inversión esta deducibilidad se efectuará en la medida en que se utilicen en la actividad empresarial o profesional, lo que resulta más conforme a la Directiva IVA, indudablemente esta primera regla general de los apartados primero y segundo no se ajusta a la Directiva.

Así lo ha reconocido ya expresamente el TEAC al señalar que la norma europea exige que los Estados miembros establezcan o apliquen criterios de reparto de los gastos soportados entre actividades sujetas y no sujetas, que reflejen objetivamente la parte de gastos soportados que realmente es imputable a unas y a otras. El objetivo que se persigue es garantizar el derecho a deducir cuotas soportadas en proporción a las operaciones que conllevan el derecho a deducir y, en tanto no se establece un método para determinar la cuantía deducible, deben tenerse en cuenta criterios objetivos³³.

Se seguía con ello los criterios fijados por el TJUE al señalar que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros, ante la ausencia de un método de deducibilidad fijado en el artículo 168 de la Directiva IVA y en el ejercicio de

30 TJUE, entre otras, sentencias de 10 de marzo de 2005, Comisión/Reino Unido, C-33/03, y de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach. El artículo 95 debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia de este órgano jurisdiccional, entre otras en sentencias de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/2006, Securenta, y de 12 de febrero de 2009, asunto C-515/2007, Vereniging Noordelijke.

31 RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., «Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados», pone de manifiesto que la norma española mantiene la indefinición de estos dos requisitos, limitándose a reseñar un listado de casos en los que se considera que el bien no se encuentra afecto a la actividad económica.

32 MACARRO OSUNA, J.M., «Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: Análisis y propuestas de armonización», pág. 61, pone de manifiesto las múltiples situaciones en las que no se otorga el derecho a la deducción por el sujeto pasivo destinatario, con las consecuencias negativas que pone de manifiesto.

33 Entre otras resoluciones de 9 de febrero de 2011, R.G. 611/2006, y de 16 de septiembre de 2014, R.G. 4474/2011, referidas al ámbito de las sociedades de capital íntegramente público, aun cuando también se reconoció esta misma posibilidad para entes no públicos en resolución de 19 de julio de 2011, R.G. 5003/2009. En sentido análogo se ha pronunciado la DGT en consultas V1501/2007 de 5 de julio, V1562/2007 de 13 de julio, V2353/2010 de 28 de octubre y V3602/2015 de 19 de noviembre en relación también a entes públicos

dicha facultad, los Estados deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Directiva para establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades³⁴.

En determinados ámbitos, como es el de las sociedades holding mixtas, también se ha reconocido de manera reiterada tanto por el TEAC³⁵ como por el TS³⁶, de forma que se permite la deducibilidad parcial de las cuotas soportadas comunes para actividades sujetas y no sujetas con base en criterios objetivos, habitualmente el del volumen de operaciones de una y otra actividad.

Llama la atención que, ante los pronunciamientos de los órganos administrativos y jurisdiccionales, el legislador no haya modificado todavía el artículo 95³⁷. Que tiene conocimiento de ello es evidente en tanto sí ha establecido una regla específica para los denominados entes públicos duales, aquellos que perteneciendo al marco subjetivo de la Administración Pública realizan actividades sujetas y no sujetas, como pueden ser las sociedades de capital íntegramente público. En el artículo 93.Cinco, al margen de su posible adecuación a la Directiva IVA³⁸ se recoge así la regla del artículo 168 de la Directiva IVA estableciéndose incluso unos métodos de cálculo o criterios objetivos que pueden seguir estos entes públicos duales, con la obligación de mantenerlos en el tiempo salvo que por causas razonables proceda su modificación.

Conociendo el desajuste del artículo 95.Uno y Dos de la LIVA a la Directiva IVA, resulta extraño que el legislador no prevea para todos los sujetos pasivos una regla como la prevista en el artículo 93.Cinco, y conociendo la aplicación directa del artículo 168 de la Directiva, no puede dejar exclusivamente a los órganos de aplicación de los tributos y revisores, tanto administrativos como jurisdiccionales, la atribución de aplicar las reglas sobre el Derecho de la Unión a sabiendas de una redacción incorrecta de la ley nacional.

34 Así, sentencias de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom, de 25 de julio de 2018, asunto C-140/17, Gmina Ryjewo, y de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach.

35 Entre otras, resoluciones de 20 de junio de 2013, R.G. 5718/2009 y de 26 de febrero de 2020, R.G. 3698/2016.

36 Entre otras, sentencia de 1 de diciembre de 2016, recurso 3810/2015.

37 En este sentido se pronuncia RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los sujetos pasivos que realizan actividades económicas y actividades no económicas: jurisprudencia del TJCE. Resolución comentada: STJCE de 13 de marzo de 2008 (asunto C-437/06, *Securenta*)», pág. 88, al considerar que debe acometerse una reforma de la LIVA para integrar en la norma el método de deducción que el legislador nacional estime más ajustado a los objetivos de la Directiva IVA. De forma análoga se pronuncia LONGÁS LAFUENTE, A., obra citada, pág. 1465, estimando que el legislador nacional ha dado solución a los denominados «entes públicos duales» pero no al resto de empresarios o profesionales que afecten cuotas soportadas a actividades sujetas y no sujetas al impuesto.

38 Su ubicación es errónea en tanto debería recogerse en el artículo 95, planteándose así el motivo por el cual el apartado cinco del artículo 93 no se incluyó en el anterior precepto. En cuanto a su adecuación a la Directiva, si bien se adapta a lo dispuesto en el artículo 168 de la misma en cuanto a los criterios objetivos de deducibilidad, dista mucho de considerarse ajustado a la Directiva por lo que se refiere a la exclusión de las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en el artículo 78.Dos.3º, letra a) de la LIVA y es que a ambos preceptos pueden realizarse serias objeciones en cuanto a su ajuste a la Directiva IVA.

De otra parte, si los ciudadanos pueden exigir la aplicación directa del artículo 168 de la Directiva IVA y no existe un método de cálculo al que puedan recurrir, dado que la norma europea no lo establece y remite a la facultad de los Estados miembros para fijarlo, resulta necesario integrar esta laguna legal que debe ser resuelta acudiendo a la analogía, precisamente a los métodos establecidos en el artículo 93.cinco, esto es, debe ser el sujeto pasivo el que fije unos criterios objetivos o materiales para concretar en qué medida tiene derecho a deducir las cuotas soportadas afectas a actividades sujetas y no sujetas, incluyendo entre ellos el del volumen de operaciones de una y otra actividad.

Debe puntualizarse que ello resulta de aplicación esencialmente a las cuotas soportadas por gastos que no sean bienes de inversión, puesto que para estos últimos existe una regla específica en el apartado tercero del artículo 95 que, en principio, tiene un mayor grado de adecuación a la Directiva. No obstante, la trascendencia de cuanto se viene señalando se pone de manifiesto al integrar en los apartados uno y dos del precepto todos los servicios, entre los que se incluyen los gastos por cesión de derechos, ya que estos en ningún caso tienen la consideración de bienes de inversión.

De otra parte, la doctrina administrativa, esencialmente la DGT, fija unos criterios que plantean su posible discrepancia con el principio de neutralidad, al reflejarse en ellos soluciones divergentes en función de la naturaleza del sujeto pasivo. Así, si cuanto se ha señalado se refiere a personas jurídicas, cuando se alude a personas físicas la solución no es la apuntada, puesto que de manera constante en estos casos se impide la deducibilidad de cuotas por adquisición de bienes que no son de inversión afectos a actividades sujetas³⁹ y no sujetas, incluso respecto de gastos de suministros vinculados con bienes de inversión⁴⁰. Sin embargo, como se ha indicado, cuando se trata de entidades se permite la deducibilidad en función de criterios objetivos aplicando así las reglas análogas previstas para los entes públicos en el artículo 93.Cinco⁴¹.

4. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. Bienes de inversión y derecho a la deducción: posibilidad o no de afectar íntegramente los bienes a la actividad económica

Como se viene señalando el artículo 95 de la LIVA resulta conflictivo en su aplicación y el apartado tercero, relativo a bienes de inversión, no podía alejarse de esta apreciación. En este apartado se recogen las reglas aplicables a la

39 Así en la consulta V2316/2017 de 13 de septiembre, se impide la deducibilidad por la adquisición de un ipad o libro electrónico o «Reader».

40 En consultas V0605/2018 de 18 de septiembre, V2548/2018 de 18 de septiembre, V1870/2019 de 17 de julio y V1914/2019 de 22 de julio, se concluye la no deducibilidad de cuotas soportadas en suministros como luz, agua, internet, teléfono de viviendas afectas parcialmente a la actividad económica realizada por una persona física. En consulta V0192/2022 de 7 de febrero examina el supuesto de un profesional de la abogacía que destina la vivienda adquirida a despacho profesional y a residencia, señalando el órgano administrativo que en relación con los suministros de agua, luz, teléfono o internet no serán deducibles «en ninguna medida ni cuantía, toda vez que se prevé su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda».

41 Así en consulta V0370/2019 de 20 de febrero, se permite a una fundación la deducibilidad de las cuotas por gastos corrientes afectas tanto a actividades sujetas como no sujetas.

deducción por cuotas soportadas en la adquisición, arrendamiento o cesión de bienes de inversión⁴², distinguiendo bienes de inversión en general y los vehículos de turismo⁴³, cuyas cuotas soportadas pueden deducirse inmediatamente⁴⁴. Se ha advertido ya que en este punto la norma nacional se ajusta de forma más adecuada a la Directiva IVA, en cuanto prevé la deducibilidad en función de la afectación a la actividad empresarial o profesional que realiza el sujeto pasivo, si bien no queda exenta de conflictividad.

Uno de los problemas que surge al examinar la redacción del precepto es la de si el sujeto pasivo que adquiere un bien de inversión puede afectarlo íntegramente a la actividad empresarial o profesional que realice, aun cuando el uso a la misma sea parcial.

El TJUE⁴⁵ ha mantenido de manera reiterada que en el caso de bienes que puedan utilizarse al mismo tiempo para fines empresariales o profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene derecho a decidir su afectación al patrimonio de su empresa, estando entre dichos bienes los de inversión, pero recordando que lo trascendente es que el adquirente del bien de inversión actúe como empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto en el momento de su adquisición, puesto que en otro caso no generará el derecho a la deducción ni en ese momento ni en uno posterior, aunque afecte el bien a una actividad económica sujeta⁴⁶.

En el caso de bienes de inversión que puedan utilizarse al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene derecho, como señala el TJUE, a efectos del IVA, a decidir su afectación al patrimonio de su empresa. Así en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines empresariales o profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos de la deducción del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, conservarlo enteramente en su

42 Por tales debemos considerar los recogidos en el artículo 108 de la LIVA. Con arreglo al artículo 189, letra a), de la Directiva IVA, pueden ser definidos por los Estados miembros y, según la jurisprudencia del TJUE, incluyen los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino que sean amortizados en el curso de varios ejercicios (sentencias de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjmont, de 27 de marzo de 2019, asunto C-201/18, Mydibel, y de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N).

43 Así, BAS SORIA, J., «Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad. Análisis de la STS de 5 de febrero de 218, rec. Núm. 102/2016», pág. 119, señala que la discrepancia jurídica planteada que da lugar a la sentencia comentada —la adecuación a la norma Europa del artículo 95.Tres y la presunción de afectación de los vehículos de turismo— merecía el planteamiento de una cuestión prejudicial.

44 Como pone de manifiesto CALVO VÉRGEZ, J., «El régimen de deducción aplicable en el IVA a los bienes de inversión», pág. 3, se asegura con ello la aplicación del principio de neutralidad.

45 Sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, de 4 de octubre de 1995, asunto C-291/92, Armbrrecht, Lennartz, de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98, Laszlo Bakcsi, de 8 de mayo de 2003, asunto C-269/00, Seeling, de 14 de julio de 2005, asunto C-434/03, Charles y Charles-Tijmens, de 14 de septiembre de 2006, asunto C-72/05, Wollny, de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, Horizon College de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjmont, de 29 de marzo de 2012, asunto C-436/10, BLM, de 18 de julio de 2013, asunto C-210/11 y C-211/11, Medicom, de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N.

46 El órgano jurisdiccional ha señalado de manera constante que tan sólo la condición en que el particular haya actuado en el momento de la adquisición del bien puede determinar la existencia de un derecho a deducción, así en sentencia de 2 de junio de 2005, asunto C-378/02, Waaterschap Zeeuws Vlaanderen, WZV.

patrimonio privado, o integrarlo en su empresa solo en proporción a su utilización profesional efectiva⁴⁷.

En el supuesto de que el sujeto pasivo opte por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines empresariales o profesionales y para fines privados como bienes afectos a la actividad económica, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente si el sujeto pasivo tiene derecho a ello.

A los efectos de acreditar la afectación total o parcial, el TJUE ha señalado además que cuando en la declaración que presenta a las autoridades tributarias el sujeto pasivo deduce las cuotas de IVA que se devengaron al adquirir el bien, se presume que lo afectó a su empresa

La redacción del artículo 95.Tres de la LIVA no se corresponde con esta doctrina del TJUE. Ahora bien, el artículo 168 bis de la Directiva IVA⁴⁸ se refiere de manera explícita a los bienes inmuebles⁴⁹, recordando que cuando formen parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y sean utilizados por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con esta patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa, sin perjuicio de la regularización en caso de modificación del porcentaje de afectación; permitiendo finalmente a los Estados miembros ampliar esta regla a otros bienes de inversión.

El TJUE⁵⁰ con base en este precepto recuerda que, en el caso de los inmuebles, el artículo 168 bis de la Directiva IVA precisa que la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con ese patrimonio deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa, de forma que si el sujeto pasivo opta por solo integrar parcialmente en su empresa el bien de inversión, el IVA soportado por su adquisición será deducible, en principio,

47 Si bien con anterioridad a la modificación de la Directiva IVA en esta materia, BLAZQUEZ LIDOY, A., «La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE», después de preguntarse si esta doctrina del órgano jurisdiccional es aplicable en el territorio de aplicación del impuesto español, considera que no es aplicable al existir un precepto interno como es nuestro artículo 95.Tres que, para los bienes de inversión respeta los principios de la Directiva IVA. Por su parte, RUIZ DE VELASCO PUNIN, C., «La tributación en el IVA de la transmisión de bienes parcialmente afectos al patrimonio empresarial: determinación de la base imponible. Comentario a la contestación de la DGT de 20 de diciembre de 2007, núm. V2729-07», pág. 70, mantenía que la norma interna española permitía la deducción íntegra de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión que no se encontraban afectos totalmente a la actividad económica del sujeto pasivo.

48 Artículo insertado por el artículo 1 de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre, aplicable a partir del 1 de enero de 2011.

49 El concepto de bienes inmuebles viene recogido en el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Reglamento 282/2011). El artículo 6 de la LIVA da un concepto de «edificaciones», existiendo notables discrepancias entre uno y otro precepto, por lo que resultará de aplicación el Reglamento 282/2011, al ser norma prioritaria y de aplicación directa en los Estados miembros, en caso de que concurran estas discrepancias.

50 Sentencia de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N.

únicamente por la parte de su utilización efectiva para las necesidades de la empresa.

El precepto de la Directiva IVA que ahora se comenta y la doctrina última del TJUE plantean si realmente el artículo 95.Tres se ajusta a los dictados de la norma europea. Frente a la normativa de otros Estados miembros en los que se reproduce el texto del artículo 168 bis⁵¹ en nuestro caso no se hace precisión alguna sobre bienes inmuebles y muebles y la redacción data de la Ley 66/1997 en vigor desde el 1 de enero de 1998, estableciéndose, al margen de la regla específica de vehículos turismo, que las cuotas soportadas por bienes de inversión se deducirán en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

No cabe duda que esa regla general, al igual que la relativa a los vehículos turismo no se ajustaba a la Directiva IVA en la redacción anterior a 2011. Ahora bien tras la incorporación del artículo 168 bis se plantea la duda de si la redacción se ajusta a dicho precepto, que distingue entre bienes inmuebles de los que se permite la deducibilidad en proporción a su utilización en la actividad económica sujeta al impuesto y el resto de bienes de inversión respecto de los que sigue manteniéndose la doctrina del TJUE anteriormente expuesta, salvo que el Estado miembro adopte una norma en la que se recoja que tendrán el mismo tratamiento que para los inmuebles, pudiendo predicarse ello del conjunto del resto de bienes de inversión que no sean inmuebles, o de un marco objetivo más restringido, ya que el precepto permite delimitar el ámbito objetivo al aludir a que la regla aplicable a bienes inmuebles se aplique a «*gastos relacionados con otros bienes*»⁵².

Una primera interpretación llevaría a considerar que los términos utilizados por el legislador español permiten estimar que tanto respecto de los inmuebles como del resto de bienes de inversión, las cuotas soportadas solo son deducibles en la medida en que se utilicen en la actividad económica sujeta, y ello por cuanto no se distingue entre la naturaleza de uno y otro tipo de bienes, por lo que ambos quedarían incluidos en la aplicación de esta regla, considerando así que el legislador español ha hecho uso de la facultad atribuida por el artículo 168 bis, acogiéndose al marco objetivo más amplio, esto es, comprendería todos los bienes de inversión.

La DGT, incluso con anterioridad a la entrada en vigor del artículo 168 bis de la Directiva, mantenía este criterio tanto para vehículos como para el resto de

51 Es el caso de la normativa alemana, en la que el artículo 15 («Deducción del impuesto soportado») de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios o UStG), de 21 de febrero de 2005, dispone en su apartado 1b: «*Cuando el empresario utilice un bien inmueble tanto a efectos de las actividades de su empresa como con fines distintos de los de su empresa, o para el uso privado de su personal, el impuesto sobre las entregas, la importación o la adquisición intracomunitaria y sobre todas las demás prestaciones de servicios relacionadas con dicho bien inmueble se podrá deducir en la medida en que respondan a la utilización de dicho bien inmueble a efectos de las actividades de la empresa*».

52 Para RUIZ DE VELASCO PUNIN, C., «Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados», pag. 68, el nuevo precepto de la Directiva IVA supone la inaplicación de la doctrina de la «triple opción» que venía manteniendo el TJUE.

bienes de inversión⁵³ sin hacer mención alguna a la posibilidad recogida por la jurisprudencia del TJUE, y ratifica esta doctrina con posterioridad al precepto anterior, en este caso sin alusión alguna al mismo ni a la doctrina del órgano revisor europeo. De esta forma, mantiene que para generar el derecho a la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios se precisa que la afectación sea «directa y exclusiva»⁵⁴ a la actividad empresarial o profesional, permitiéndose la afectación parcial cuando sea un bien de inversión, lo que deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en Derecho⁵⁵, sin perjuicio de la regularización correspondiente por cambios en el porcentaje de afectación.

En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC⁵⁶ y la Audiencia Nacional⁵⁷ (en adelante, AN), al plantearse supuestos en los que el empresario había afectado íntegramente el bien de inversión que no tenía la naturaleza de inmueble a la actividad, no permitiéndolo la Administración al no resultar acreditada la afectación exclusiva a la misma. Ambos órganos revisores confirman la apreciación de la Administración sin hacer alusión alguna ni a la norma europea ni a la jurisprudencia del TJUE, lo que impide conocer con garantía jurídica el criterio de estos órganos en relación a si el artículo 95.Tres se ajusta a la Directiva IVA.

Frente a esta interpretación, no estaría de más que el legislador nacional aclarase los términos del artículo 95.Tres para concretar de manera definitiva el alcance del mismo en cuanto a la fijación del grado de afectación por parte del sujeto pasivo, o esperemos que la ausencia de una argumentación por los órganos encargados de fijar la doctrina administrativa que tenga en cuenta el Derecho de la Unión sea suplida por la jurisprudencia nacional para determinar en qué medida se acoge el precepto de la LIVA a la Directiva IVA, puesto que bien podría considerarse que no queda recogida adecuadamente ni la regla prevista en el artículo 168 bis, ni la facultad atribuida por la norma de la Unión a los Estados miembros.

Cuanto se viene señalando no es baladí, pues una u otra conclusión afecta de manera evidente a otras reglas contenidas en el artículo 95.Tres, con una clara referencia a los vehículos automóviles y su cesión a empleados del sujeto pasivo.

La AN⁵⁸ ha dictado varias sentencias en relación con esta cuestión exigiendo, como no podía ser de otra forma puesto que se trata de un elemento esencial de la relación jurídico-tributaria en que consiste en el hecho imponible

53 Como ejemplos, las consultas V0012/1999 de 4 de mayo, V1787/2006 de 7 de septiembre y V2301/2006 de 22 de noviembre.

54 Acogiéndose a los dictados del artículo 95.Uno que, como se ha expuesto no se adecua a la Directiva IVA, ya que la utilización de los adverbios «directa y exclusiva» referidos a la afectación no se corresponde con lo señalado en el artículo 168 de la Directiva IVA, que permite la deducibilidad de cualquier cuota soportada en la medida en que se afecten a la actividad económica sujeta.

55 Entre otras, consultas V5143/2016 de 28 de noviembre, V0192/2022 de 7 de febrero y V1467/2022 de 21 de junio.

56 Así, resoluciones de 14 de mayo de 2017, R.G. 845/2013 y de 25 de octubre de 2018, R.G. 5115/2015.

57 Pueden citarse las sentencias de 22 de enero de 2022, recurso 494/2018, y de 18 de abril de 2022, recurso 358/2019.

58 Sentencias de 21 de diciembre de 2021, recurso 234/2017, de 17 de enero de 2022, recurso 117/2018, de 11 de marzo de 2022, recurso 78/2018, y de 4 de mayo de 2022, recurso 282/2018.

del IVA, el elemento o nota de onerosidad para considerar que dicha cesión se encuentra sujeta al impuesto por lo que de no concurrir este elemento la cesión no tributaría por el impuesto⁵⁹ y el TEAC ha mantenido la misma tesis calificando cuando la cesión de los vehículos puede considerarse onerosa⁶⁰.

Al margen de un análisis más exhaustivo y crítico que podría realizarse de la postura adoptada por estos dos órganos en relación con la sentencia del TJUE a la que acuden para sentar sus conclusiones, lo que ahora interesa es señalar que cuanto se ha expuesto incide sobre esta materia, por lo que la fijación del criterio que se ha expuesto resulta trascendente. Como el TJUE ha expuesto en las sentencias citadas anteriormente, la posibilidad que da la norma europea y la jurisprudencia de este órgano revisor para afectar íntegramente un bien de inversión a la actividad empresarial, podría suponer la existencia de autoconsumo cuando no concurra una retribución pactada entre las partes, como ha expuesto en las resoluciones citadas.

Por el contrario de considerar que solo puede afectarse el bien a la actividad en función de su utilización en la misma, y no concurrir la nota de onerosidad, además de no generar el derecho a la deducción por la parte no afectada, tendría otros efectos para el sujeto pasivo, como son la obligación de regularización por cambio de porcentaje de afectación, en qué medida la venta del bien queda sujeta al impuesto, o su tributación transcurrido el plazo de regularización del bien de inversión por su cesión gratuita, etc.

5. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. Gastos corrientes afectos a la utilización de bienes de inversión

Finalmente, en relación con el artículo 95 de la LIVA y los bienes de inversión, es interesante el análisis de su apartado cuarto cuando señala que el grado de deducibilidad aplicado a los bienes de inversión también resultará aplicable a las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios directamente relaciones con ellos, como son accesorios y piezas de recambio,

59 Aun cuando la AN cita exclusivamente la sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM, pueden citarse además, entre otras más recientes, las de 19 de diciembre de 2018, asunto C-58/18, Comisión / Austria, de 10 de enero de 2019, asunto C-410/17, A, de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, de 15 de abril de 2021, asunto C-846/19, EG, de 25 de noviembre de 2021, asunto C-334/20, Amper Metal, o de 24 de febrero de 2022, asunto C-605/20, Suzlon Wind Energy Portugal. Para el TJUE una entrega de bienes o una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso» *«si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido»*.

60 Resoluciones de 22 de febrero de 2022, R.G. 3161/2019, y de 22 de marzo de 2022, R.G. 4916/2019. El TEAC, aun cuando no se encuentra vinculado por la AN, asume íntegramente los fundamentos del órgano jurisdiccional pues considera que el criterio que mantenía hasta ese momento no se corresponde con el de la jurisprudencia del TJUE. Debe indicarse que, aunque hace referencia a sentencias del TJUE anteriormente citadas sobre la posibilidad del sujeto pasivo de afectar íntegramente a su patrimonio los bienes de inversión, no recoge alusión alguna a esta materia pues no transcribe los apartados relativos a esta circunstancia, ni a los efectos que ello implicaría.

combustibles y análogos, aparcamiento y peajes, así como rehabilitación, renovación y reparación.

Quede claro que no hace referencia exclusiva a vehículos turismo, sino a todos los bienes de inversión, cualquiera que sea su naturaleza, por lo que afecta de forma general a todos los gastos accesorios o que deriven de la utilización de bienes de inversión y tengan relación directa con los mismos y que en muchas ocasiones, esencialmente respecto de sujetos pasivos personas físicas, la DGT, como se ha señalado anteriormente, respecto de gastos afectos parcialmente a bienes de inversión impide su deducibilidad en virtud de lo dispuesto en el artículo 95.Dos.2º de la LIVA.

No obstante, lo importante es poner de manifiesto una vez más el desajuste de la norma española con la Directiva IVA. En esta, al margen de la cláusula *stand still* que figura en el artículo 176⁶¹, no existe un precepto similar al de la norma nacional por lo que el fundamento de la misma no puede ser sino el derecho a deducir en la medida en que quede afecto el gasto a la actividad económica, de acuerdo con el artículo 168 de la Directiva IVA.

La cuestión que se plantea a nivel nacional es la discrepancia existente entre los órganos administrativos encargados de fijar la doctrina vinculante. La DGT, tras una larga etapa en la que consideraba aplicable el artículo 95.Cuatro en su tenor literal, modificó esta doctrina⁶². Con base en la jurisprudencia del TJUE⁶³ concluye el órgano administrativo que el derecho a deducir depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo por lo que *«los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad»*. En definitiva, el gasto por bienes o servicios accesorios a los bienes inversión deben desvincularse del derecho a la deducción en la adquisición de los mismos, por lo que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios afectos a los bienes de inversión serán deducibles *«siempre que su consumo se afecte al desarrollo*

61 Precepto respecto del que el TEAC ha declarado su adecuación a la Directiva IVA, entre otras, en resolución de 18 de diciembre de 2019, R.G. 390/2017. También el TS se ha pronunciado en análogo sentido, aunque con una argumentación divergente, entre otras, en sentencia de 22 de abril de 2021, recurso 3882/2020. El TJUE se ha pronunciado en Auto de 17 de septiembre de 2020, asunto C-837/19, Super Bock Bebidas, en relación con la normativa portuguesa, que entró en vigor de forma similar a la española, al incorporarse conjuntamente a la Unión Europea.

62 Entre otras, consultas V2868/2019 de 17 de octubre, V2946/2019 de 23 de octubre, V3226/2021 de 28 de diciembre y V0668/2022 de 28 de marzo, tratándose en todos los casos de gastos por combustibles y accesorios a vehículos afectos parcialmente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

63 Cita la DGT en sus consultas la sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98, Laszlo Bakcsi, indicando que en la misma se ha declarado que *«la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva»*, si bien ello no es más que una interpretación que efectúa el órgano administrativo del contenido de la sentencia en la que no figuran los términos anteriores.

de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad», teniendo en cuenta que corresponde al sujeto pasivo acreditar dicha afectación.

Frente a esta doctrina administrativa, vinculante exclusivamente a los órganos de aplicación de los tributos⁶⁴, el TEAC mantiene una tesis contraria, pues considera que las cuotas soportadas por los gastos relacionados con los bienes de inversión afectos a la actividad, que se contemplan en el apartado cuatro del artículo 95, pueden ser objeto de deducción conforme a lo previsto en el artículo 95 apartado tres, es decir, en la misma proporción en que se hayan deducido las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión⁶⁵.

La disparidad de criterios entre ambos órganos administrativos debería ser resuelta considerando la primacía del Derecho de la Unión y la aplicación directa⁶⁶, como se expuso anteriormente, del artículo 168 de la Directiva IVA, en beneficio del sujeto pasivo con base en el principio de efecto vertical de las directivas⁶⁷, sin olvidar que los órganos revisores y también los administrativos que deben interpretar las directivas están obligados a hacer todo lo posible, a la luz de la letra y finalidad de estas normas, para, al efectuar dicha interpretación, alcanzar el resultado que persiguen⁶⁸. No obstante, sería conveniente que esta disparidad de criterios se solucione por el órgano revisor administrativo fijando de manera definitiva doctrina al respecto vinculante a toda la Administración tributaria.

6. Elementos temporales del derecho a la deducción. Ejercicio del derecho a deducir y destino previsible de los bienes y servicios adquiridos

Entre otros elementos temporales a tener en cuenta para deducir, deben distinguirse dos momentos: el nacimiento del derecho que se produce generalmente con el devengo de las cuotas soportadas, tal como señala el artículo 98.Uno de la LIVA, y el momento en que puede ejercitarse efectivamente el

64 Artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

65 Así, resoluciones de 24 de noviembre de 2016, R.G. 00/3143/2014 y de 22 de abril de 2022, R.G. 00/00767/2020.

66 Como pone de manifiesto, entre otros, MORENO GONZÁLEZ, S., «Primacía del Derecho de la UE y aplicación directa de las directivas comunitarias: el concepto de empresario o profesional a efectos del IVA», pág. 171.

67 Entre otras, sentencias del TJUE de 12 de julio de 1990, asunto C-188/89, Foster, de 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kügler, de 20 de mayo de 2003, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Österreichischer Rundfunk y otros, y de 9 de diciembre de 2003, asunto C-129/00, Comisión contra República Italiana.

68 Así, sentencias del TJUE de 13 de noviembre de 1990, asunto C-106/89, Marleasing; y de 16 de diciembre de 1993, asunto C-334/92, Warner Miret.

derecho que surge, de acuerdo con el artículo 99, cuando se han soportado las cuotas⁶⁹.

En la Directiva IVA, se dispone en el artículo 167 que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, y en este último sentido lo reitera de manera uniforme el TJUE⁷⁰, por lo que debería plantearse si ambos preceptos nacionales se corresponden con el texto de la norma europea. De esta forma el derecho a deducir el IVA se ejerce, en principio, en el curso del mismo período impositivo en el que nace ese derecho, a saber, el momento en que el impuesto resulta exigible⁷¹, siendo ejercitable de forma inmediata⁷², sin perjuicio de la facultad otorgada a los Estados miembros para fijar un período en el que los sujetos pasivos pueden ejercitar este derecho, tal como ha efectuado el legislador español estableciendo un plazo de cuatro años a contar desde el devengo para ejercitar el derecho; de forma que el derecho a deducir por el destinatario, frente al de la repercusión del proveedor o prestador que tiene un carácter imperativo, es configurado como un derecho o facultad⁷³.

No es, sin embargo, objeto de este análisis la anterior disparidad normativa, sino el examen de uno de los elementos requeridos por el legislador nacional para ejercitar el derecho a la deducción. El apartado segundo del artículo 99 solo permite la deducción de las cuotas, cualquiera que sea la naturaleza del bien o del servicio adquirido, en función de su destino previsible, y esta condición es la que da lugar a una notable conflictividad.

De forma constante el TEAC ha venido exigiendo esta nota adicional al principio de afectación que se ha expuesto con anterioridad, debiendo ser examinada o valorarse en el momento en que se soportan las cuotas de IVA por la adquisición de los bienes o servicios por el sujeto pasivo a los efectos de tener derecho a la deducción y en atención a las operaciones a las que se afectan los mismos, correspondiendo al sujeto pasivo justificar tal destino, mediante prueba suficiente o argumentos basados en criterios lógicos, objetivos y pru-

69 Esta distinción es puesta de manifiesto de forma constante por el TEAC, entre otras en resoluciones de 26 de marzo de 2005, R.G. 00/00041/2003 y de 10 de marzo de 2009, R.G. 00/1225/2006. De acuerdo con esta última si bien el derecho a deducir nace con el devengo, el ejercicio del derecho a la deducción exige contar con el preceptivo documento justificativo del derecho de forma que, en tanto no se posea no puede ejercitarse, esto es, se precisa de la repercusión y cumplimiento de los requisitos exigidos en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA.

En el mismo sentido lo expone JIMÉNEZ COMPAIRED, I., «El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido», págs. 36 y 37.

70 Sentencias de 30 de abril de 2020, asunto C-258/19, Eurovía, de 10 de febrero de 2022, asunto C-9/22, Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136

71 Sentencias, entre otras, de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07, Ecotrade, de 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16, Volkswagen, de 27 de junio de 2018, asunto C-364/17, Varna Holideis, y de 30 de abril de 2020, asunto C-258/19, Eurovía.

72 Sentencias, entre otras, de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06, Securenta, de 4 de junio de 2009, asunto C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, SKF, de 29 de julio de 2010, asunto C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, de 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16, Volkswagen, y de 27 de junio de 2018, asunto C-364/17, Varna Holideis.

73 Como señala SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «la caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo. Comentario a la STS de 4 de julio de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. Núm. 96/2002», pág. 53.

dentos, esto es tiene la carga de su acreditación⁷⁴. A estos efectos, este órgano revisor tiene en cuenta generalmente elementos o criterios objetivos, como puede ser la naturaleza del bien adquirido, así en el caso de inmuebles.

En sentido análogo se ha pronunciado la DGT quien ha recordado uniformemente que el ejercicio del derecho a la deducción se efectuará de acuerdo con el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos y, a tales efectos, puede considerarse un criterio razonable, en los términos expuestos en el párrafo anterior, atender a la naturaleza del bien⁷⁵.

No obstante debe destacarse que en muchas ocasiones se confunden dos condiciones, como son la afectación y el destino previsible. El primero se refiere al hecho de que el sujeto pasivo al adquirir un bien o recibir un servicio, lo incluye en el ámbito de la actividad económica, esto es, alude fundamentalmente a la diferenciación entre actividades sujetas y no sujetas, de forma que solo los bienes y servicios que se afectan a la actividad económica sujeta son objeto de análisis en relación con el cumplimiento del resto de las condiciones exigidas por el Título VIII de la LIVA para ejercitar el derecho a deducir. Se trata de la primera y esencial condición necesaria para deducir, puesto que la no afectación implica que no debamos ir más allá en la concreción del derecho a la deducción. Todo ello sin perjuicio de que en numerosas ocasiones, esencialmente cuando nos encontramos ante cuotas soportadas con anterioridad al inicio del ejercicio de la actividad, deba acreditarse mediante elementos objetivos dicha afectación futura.

Cuestión distinta es el destino previsible que deba darse al bien, pues esta condición presume la afectación y supone el examen de una circunstancia concreta, como es que el bien, una vez afecto a la actividad económica, vaya a utilizarse para realizar operaciones que generen el derecho a deducción o no, pero siempre dentro del ámbito de sujeción al impuesto.

Ahora bien, lo importante aquí es que, con esta exigencia, se impone una carga adicional al derecho a la deducción cuya adecuación a la Directiva IVA debe cuestionarse. Nuevamente debe partirse del principio establecido en el artículo 168, que es el que rige en materia de deducibilidad y permite su ejercicio en la medida en que se afecten los bienes a las actividades sujetas generadoras del derecho. Este principio de afectación debe presidir el derecho a la deducción y no se puede discutir que si un bien o un servicio cuando es adquirido por un sujeto pasivo no se afecta a una actividad económica no podrá deducirse la cuota soportada. Ello lleva a que en muchas ocasiones se confundan ambas exigencias, y se aluda a destino previsible como afectación cuando estamos ante

74 Resoluciones, entre otras, de 22 de septiembre de 2015, R.G. 00/03393/2013 en unificación de criterio, de 17 de marzo de 2016, R.G. 00/05651/2013, y de 9 de junio de 2020, R.G. 00/02376/2017.

75 Así, consultas V2150/2009 de 25 de septiembre, V0010/2010 de 2 de agosto, y V0013/2012 de 21 de mayo. En algunas de ellas hace referencia a las sentencias del TJUE de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO, de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal, y de 8 de junio de 2000, asunto C-396/98, Schloâstraâe; si bien no se comprende bien su cita pues en ellas se señala que *«una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas»* y *«del mismo modo, el derecho a deducción sigue existiendo cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al Impuesto»*.

dos exigencias o condiciones diferentes⁷⁶, esto es, no se alude a la afectación del bien a la actividad económica sujeta al impuesto, sino a una operación concreta dentro de esa actividad, como se ha expuesto en el párrafo anterior.

La cuestión surge porque no sólo se exige con esta condición la afectación a una actividad económica sujeta sino que, además, debe acreditarse que la adquisición del bien o del servicio va a destinarse previsiblemente, acreditándose mediante criterios o elementos objetivos, a una operación generadora del derecho a la deducción, aun cuando el legislador prevea que en el caso de que se impida la deducción, una afectación posterior a una de estas operaciones, dará lugar a la rectificación de la deducción, término este que lleva a si debe aplicarse o no el artículo 114 de la LIVA, lo que plantea algunos problemas adicionales, que exceden del objeto del análisis de este estudio.

En cualquier tipo de actividad que realice un sujeto pasivo nace este problema, bastando para ello una lectura de una considerable jurisprudencia⁷⁷, pero indudablemente la conflictividad es mayor cuando este aplica la regla de prorratea, esto es, realiza dos o más actividades sujetas al impuesto, unas generadoras del derecho y otras no, que dar lugar a la aplicación de esta regla o a la existencia de dos o más sectores diferenciados, en los que individualmente

76 Una lectura de una abundante jurisprudencia menor lleva a esta conclusión, al hacer referencia a bienes o servicios que se afectan a actividades que no generan el derecho a la deducción, lo que traslada el problema no a su destino previsible sino a la afectación a una actividad. Un ejemplo de ello puede ser la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de octubre de 2017, recurso 2175/2013, en el tras citar entre otros el artículo 99.Dos de la LIVA y el artículo 168 de la Directiva IVA concluye que: «no es cierto como refiere el actor que se haya incumplido la Sexta Directiva por establecer las normas españolas una restricción general del derecho a deducir en el caso de uso profesional limitado, ya que tanto la Sexta Directiva, en su artículo 17, refiere que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, y que los Estados miembros podrán autorizar u obligar a los estados miembros a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios, y el artículo 168 de la Directiva vigente 2006/112, señala que en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho en el estado en que realice estas operaciones a realizar deducciones, siendo por tanto la normativa española, en cuanto requiere que se justifique la utilización o destino previsible de los bienes respecto del ejercicio de la actividad económica con derecho a deducción, conforme a la normativa europea».

77 Entre otras, sentencias del TSJ de Madrid de 19 de junio de 2007, rec. 2929/2003; del TSJ de Cataluña de 24 de abril de 2008, rec. 861/2004; del TSJ de Andalucía (sede Sevilla) de 18 de marzo de 2011, rec. 1592/2008 y de 30 de septiembre de 2011, rec. 591/2009; del TSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de octubre de 2017, rec. 2165/2013; del TSJ de Andalucía (sede en Málaga) de 27 de febrero de 2019, rec. 39/2017; del TSJ de Andalucía (sede en Granada) de 25 de mayo de 2021 rec. 821/2018. Buen ejemplo es esta última sentencia de cuanto se viene señalando en la que un sujeto pasivo realiza la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles no aplicando la regla de prorratea al realizar exclusivamente operaciones sujetas y no exentas. Adquiere un apartamento para alquilarlo y la Administración, el TEAR (resolución de 30 de abril de 2018, RG 18/01787/2015 y 18/01788/2015) y el TSJ impiden la deducibilidad en la adquisición del bien al estimar que el destino previsible es destinarlo al arrendamiento de viviendas exentas. Esto es, no tiene en cuenta que la afecta a una actividad única en la CNAE como es el arrendamiento de bienes inmuebles y que en el momento en que lo adquirió generaba dicha actividad el derecho a la deducción, por lo que podía deducir la cuota soportada, sin perjuicio de la posterior regularización como bien de inversión, al igual que los restantes bienes de inversión, siempre que se cumplieran las condiciones previstas en los artículos 109 y 110 de la LIVA. Lo mismo puede señalarse de la escasa doctrina publicada del TEAC, cuya lectura no permite en ocasiones dilucidar la actividad en la que se afectó el bien para poder concretar cuanto se acaba de exponer; así en la resolución de 18 de mayo de 2022, RG 00/02862/2019, en donde se declaran además prescrito el período impositivo en que se adquirió el bien de inversión lo que plantea si puede o no regularizarse dicha situación eliminando el derecho a deducir.

debe darse un tratamiento diferenciado a cada uno de ellos respecto del derecho a la deducción, aunque a las cuotas soportadas comunes deba aplicarse la regla de prorrata general⁷⁸.

Así, cuando un sujeto pasivo realiza una actividad en la que se producen operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo generan, debe aplicar la regla de prorrata para determinar el montante de las cuotas soportadas deducibles. Si opta por aplicar la prorrata especial determinará tres grupos de cuotas conforme al artículo 106 de la LIVA y deducirá en función de la afectación a uno de estos tres grupos, de manera que si el bien o el servicio se utilizan en operaciones no generadoras del derecho no se deducirá cuota alguna, al contrario de si las utiliza en operaciones que si generan el derecho en cuyo caso se deducirá la cuota soportada, mientras que a las utilizadas en unas y otras operaciones aplicará la regla de prorrata general. Esta forma de concretar la deducibilidad de las cuotas parece ajustarse a cuanto se expone en el artículo 99.Dos, esto es, a su destino previsible, por lo que el sujeto pasivo generalmente tendrá una conflictividad menor en la aplicación de este precepto.

Si el sujeto pasivo aplica la regla de prorrata general, o bien genera el derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado, en principio, lo que hará es deducirse bien el porcentaje de prorrata provisional corregido posteriormente por el definitivo a final de ejercicio, o la cuota íntegramente soportada, sin perjuicio en estos casos de que el sujeto pasivo deba también corregir a final de ejercicio si se comprueba que a lo largo del mismo ha efectuado operaciones que no generan el derecho a la deducción.

Pues bien, esta regla se ve alterada como consecuencia de este artículo 99.Dos que, como se ha señalado, tiene indudables dudas de adecuación a la Directiva IVA. En el supuesto planteado en el párrafo anterior, el sujeto pasivo cuando adquiere un bien o un servicio, aunque tenga una prorrata provisional o el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, como consecuencia del precepto anterior, es obligado por el legislador a no deducir cuota alguna cuando ese bien o el servicio se va a destinar no ya a una actividad económica que está o no en prorrata, sino que se destina a una operación sujeta concreta que previsiblemente no va a generar derecho a la deducción, o así lo interpreta en numerosas ocasiones la jurisprudencia y doctrina administrativa citadas con anterioridad.

Esta mecánica se asimila por tanto a la obligación encubierta de aplicar la regla de prorrata especial, pues el sujeto pasivo al utilizar el bien o el servicio a una operación que no genera el derecho a la deducción se le impide ejercitar el

78 Al margen de las especialidades previstas en la ley, esencialmente las del régimen especial del grupo de entidades y su nivel avanzado o de regulación especial para las operaciones intragrupo, tal como se prevé en el artículo 163 octies de la LIVA y en el artículo 61 bis del RIVA.

derecho en la proporción correspondiente a la prorrata general o íntegramente si no estaba en prorrata⁷⁹.

Habitualmente la aplicación de esta regla tiene lugar sobre todo en determinados sectores o con operaciones trascendentes en el ámbito inmobiliario, pero el artículo 99.Dos no distingue, por lo que resulta aplicable a cualquier actividad u operación y supone, como acaba de exponerse, la atribución por analogía de la prorrata especial para concretas operaciones, a pesar de que el sujeto pasivo no haya optado por ella, ni tampoco esta posibilidad se encuentra recogida entre los supuestos en los que debe tenerse en cuenta enumerados en el artículo 103.Dos de la LIVA.

Sería deseable, por tanto, un pronunciamiento claro y específico sobre esta materia por parte del TS que fije jurisprudencia o, lo que sería más conveniente, el planteamiento de una cuestión de prejudicialidad, dada la importancia de la cuestión planteada y trascendencia de los efectos que tiene en los sujetos pasivos. Es cierto que el artículo 173 de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros, siempre dentro de la regulación de la prorrata a obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios, pero ello exige de una norma precisa y concreta dentro del sistema de prorrata, que nuestra norma interna no recoge.

7. Bibliografía

BAS SORIA, J., «Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad (Análisis de la STS de 5 de febrero de 2018, rec. núm. 102/2016)». Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 422, mayo 2018, págs. 114 a 123.

BARCIELA PÉREZ, J.A., «El derecho a deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Aset Menidjunt», Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal, Aranzadi, S.A., n.º 21, 2012, págs. 115 a 134.

BLAZQUEZ LIDOY, «La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE», Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, n.º 10/2006.

⁷⁹ Situación análoga se produce en el supuesto de renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias previsto en el artículo 20.Dos de la LIVA, pues se permite renunciar a esta exención, tributando por IVA, aun en el supuesto de que el sujeto pasivo no genere el derecho a deducir en ninguna medida, cuando la adquisición del bien tiene como destino previsible una operación posterior a realizar por el adquirente que genera el derecho a deducir. La dicción de ambos preceptos lleva consigo el planteamiento de distintas dudas en la aplicación de las normas que pueden suponer un quebranto del principio de no distorsión de la competencia, afectando por ello al principio de neutralidad. Aun cuando la regla de renuncia a la exención se refiere al impuesto devengado, los efectos son los previstos en el artículo 99.Dos para el adquirente, permitiendo en este caso la deducibilidad íntegra de la cuota soportada –aplicando seguramente la regla de inversión del sujeto pasivo en su autoliquidación mensual o trimestral–.

CALVO VERGEZ, J., «El régimen de deducción aplicable en el IVA a los bienes de inversión», Carta Tributaria (Monografías), Edición Fiscal CISS, n.º 21-22, 2011, págs. 3 a 18.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., «El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 457, abril 2021, págs. 31-70.

LONGAS LAFUENTE, A., «Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios y casos prácticos», Tomos I y II, Centro de Estudios Financieros, 12ª edición, 2022.

MACARRO OSUNA, J.M., «Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y propuestas de armonización», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 405, diciembre 2016, págs. 55-94.

MATESANZ, F., «El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria», Revista Técnica Tributaria, Asociación Española de Asesores Fiscales, n.º 113, 2016, págs. 39 a 60.

MORENO GONZÁLEZ, S., «Primacía del Derecho de la UE y aplicación directa de las Directivas comunitarias: el concepto de empresario o profesional a efectos del IVA. Análisis de la STS de 12 de marzo de 2015, rec. Núm. 280/2013», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 392, noviembre 2015, págs. 167-176.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los sujetos pasivos que realizan actividades económicas y actividades no económicas: jurisprudencia del TJCE. Resolución comentada: STJCE de 13 de marzo de 2008 (asunto C-437/06, Securenta)», Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal, Aranzadi, n.º 14/2009, págs. 83-88.

RUIZ DE VELASCO PUNIN, C., «Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados», Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal, Aranzadi, n.º 17, 2013, págs. 37 a 72.

«La tributación en el IVA de la transmisión de bienes parcialmente afectos al patrimonio empresarial: determinación de la base imponible. Comentario a la contestación de la DGT de 20 de diciembre de 2007, núm. V2729-07», Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal, Aranzadi, n.º 3/2009., págs. 69-74.

SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., «El derecho a la deducción del IVA en la deducción de los bienes de uso mixto: alcance y límites en la aplicación de la regla de prorata. Análisis de la STJUE de 9 de junio de 2016, Asunto C-332/14», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF. N.º 403, octubre 2016, págs. 149-160.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La caducidad del derecho a deducir el ICA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo (Comentario a la sentencia del TS de 4 de julio de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 96/2002)», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 301, abril 2008, págs. 41 a 82.