

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094514

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de octubre de 2024

Sala 2.<sup>a</sup>

Recl. nº 4380/2023

### SUMARIO:

**IVA. Devoluciones. Supuestos generales de devolución.** Plazo de solicitud de alta en el REDEME. Los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, pueden presentar las solicitudes de inscripción en el registro de devolución mensual de IVA (REDEME) en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos (plazo general), o bien pueden hacerlo igualmente durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas (plazo especial). **(Criterio 1 de 1).**

### PRECEPTOS:

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 30.4.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El día 22/06/2023 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 22/05/2023 contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de resolución que deniega el alta en el Registro de Devolución Mensual.

#### Segundo.

La entidad presenta el 30/11/2022 el modelo 036 solicitando el alta en el Registro de Devolución Mensual (REDEME). La Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla La Mancha deniega la solicitud de alta señalando:

*"En resumen, de acuerdo a una interpretación literal y lógica de dicho artículo 30.4 del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrolla el Reglamento del IVA:*

*1º) Para quien ya es sujeto pasivo de IVA por haberse ya iniciado con anterioridad al mes de noviembre las entregas de bienes y/o prestación de servicios, la solicitud de inclusión en el redeme se puede solicitar en el mes de noviembre o, en su defecto, durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas.*

*2º) Para quien no es sujeto pasivo de IVA por no haberse ya iniciado las entregas de bienes y/o prestación de servicios con anterioridad al mes de noviembre, la solicitud de inclusión en el redeme debe de realizarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas.*

*Por tanto, procede desestimar las citadas alegaciones del interesado; además, la consulta V4934-16 de la DGT a la que alude el interesado en su escrito de alegaciones parte de un hecho expuesto al principio que no es tan específico como el expuesto en la citada consulta V1170-13 de la DGT, y la consulta V4934-16 de la DGT va referida también a la opción del artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido para poder acogerse al régimen de diferimiento del IVA a la importación; por ello, la contestación es de forma general por parte de la DGT en la consulta V4934-16.*

*En conclusión, en este caso concreto, el contribuyente no ha realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios con anterioridad al mes de noviembre, por lo que la solicitud en el Registro de Devolución Mensual sólo puede realizarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, no siendo correcta su solicitud en el mes de noviembre, sin perjuicio, de que en el caso de solicitarlo en el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas se proceda a comprobar si realmente existen elementos objetivos que hagan presumir que se va a iniciar una actividad empresarial o profesional."*

## Tercero.

Contra dicho acto administrativo la entidad interpone recurso de reposición alegando:

- Que considera que la interpretación correcta del artículo 30.4 del Reglamento del Impuesto es aquella por la cual *"tanto los sujetos pasivos del impuesto, como aquellos empresarios o profesionales que hayan adquirido los bienes o servicios que destinarán al desarrollo de una actividad económica PUEDEN presentar la referida solicitud en el mes de noviembre como IGUALMENTE en el plazo de presentación de las declaraciones liquidaciones periódicas"*.

- Asimismo, indica que otras sociedades integrantes del Grupo mercantil presentaron idéntica declaración censal en la misma fecha ante las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria de Madrid y Castilla y León y ya han sido inscritas en el Registro de Devolución Mensual.

## Cuarto.

Dicho recurso es desestimado con fecha 24/04/2023 con base en lo siguiente:

*"De acuerdo a una interpretación literal y lógica de dicho artículo 30.4 del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrolla el Reglamento del IVA:*

*Si el contribuyente no ha realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios con anterioridad al mes de noviembre, la solicitud en el Registro de Devolución Mensual sólo puede realizarse durante el plazo de presentación de las declaraciones liquidaciones trimestrales periódicas, no siendo correcta su solicitud en el mes de noviembre.*

*Para quien ya es sujeto pasivo de IVA por haberse ya iniciado con anterioridad al mes de noviembre las entregas de bienes y/o prestación de servicios, la solicitud de inclusión en el redeme se puede solicitar en el mes de noviembre o, en su defecto, durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones trimestrales periódicas.*

*Para quien no es sujeto pasivo de IVA por no haberse ya iniciado las entregas de bienes y/o prestación de servicios con anterioridad al mes de noviembre, la solicitud de inclusión en el redeme debe de realizarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones trimestrales periódicas.*

(...)

*En conclusión, en este caso concreto, el contribuyente no ha realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios con anterioridad al mes de noviembre, por lo que la solicitud en el Registro de Devolución Mensual sólo puede realizarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones trimestrales periódicas, no siendo correcta su solicitud en el mes de noviembre, sin perjuicio de que, ante dicha situación, sí pueda solicitarlo en el plazo de presentación de las autoliquidaciones trimestrales periódicas y, en ese caso, se proceda a comprobar si realmente existen elementos objetivos que hagan presumir que existe la intención de que se va a iniciar una actividad empresarial o profesional.*

*En un caso como el presente, en la consulta V1170-13 de la Dirección General de Tributos (DGT) se confirma dicha interpretación del artículo 30 del RD 1624/1992, de 29 de diciembre.*

(...)

*Por tanto, en la consulta V1170-13 de la DGT, se señala que la consultante tiene previsto iniciar a principios de año una actividad económica sujeta al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, para lo cual va adquirir diferentes bienes directamente relacionados con dicha actividad, con carácter previo al inicio de la misma, especificando que la solicitud de alta en el redeme debe realizarse en el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas trimestrales de IVA, y no en noviembre. Durante el desarrollo de la consulta V1170-13 de la DGT se dice lo siguiente:*

*"La solicitud de inscripción deberá presentarse en el mes de noviembre del año anterior al que deba surtir efectos. No obstante, en los supuestos en que se inicie la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el curso de un año y, previamente, se hayan adquirido bienes o servicios para destinarlos a dicha actividad, la solicitud de inscripción deberá presentarse durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas"*.

(...)

Si se interpretara el artículo 30.4 del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrolla el Reglamento del IVA, como manifiesta el interesado, no tendría objeto la redacción de dicho artículo, en el cual se hacen unas aclaraciones u observaciones o salvedades en el párrafo que comienza diciendo "No obstante, (...) "; puesto que, de acuerdo a la interpretación del interesado, en todos los casos procedería presentar tanto en noviembre como dentro del plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas, siendo todos ellos los plazos normales para cualquier contribuyente independientemente de si ha realizado o no ha realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios, o independientemente de si sólo constan o no adquisiciones de bienes y/o servicios.

Si la interpretación fuera la del interesado, la redacción de dicho precepto debería de ser otra. De hecho, como prueba, en la primera parte del párrafo se señala: "No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior " y se refiere exclusivamente a los " sujetos pasivos" dicha redacción literal; y " sujeto pasivo" de IVA es cuando ya se inician la entrega de bienes y/o prestación de servicios ya que el art. 84 Uno 1º de la Ley 37/1992 del IVA señala:

" Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes."

Es decir, hasta que no se inicie la entregas de bienes o se presten servicios, no se es "sujeto pasivo del IVA", (distinto de que pueda presentar autoliquidaciones de IVA para solicitar la devolución de las cuotas soportadas previas al inicio de la actividad si se cumplen los requisitos de la normativa del IVA) y la solicitud de inclusión en el redeme debe de realizarse durante el plazo de presentación de las declaraciones liquidaciones periódicas trimestrales si no ha iniciado la entregas de bienes y/o se presten servicios".

Por lo que se refiere al alta en el REDEME de otras sociedades integrantes del Grupo Mercantil la Oficina Gestora indica que: "La doctrina del TEAC (de obligatoria aplicación para este órgano de la AEAT), en base a la jurisprudencia del TS, confirma la no vinculación al principio de actos propios/confianza legítima, salvaguardando un cambio de criterio de la Administración si el nuevo acto está motivado ajustándose a Derecho y, en este caso concreto, se ha motivado fundadamente la regularización que es ajustada a Derecho por lo expuesto en el presente acto".

## Quinto.

Disconforme con la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la entidad interpone la presente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, que se tramita con nº. R.G. 00-4380-2023. En la presente reclamación defiende que la solicitud de alta en el REDEME fue presentada dentro de plazo a tenor de lo dispuesto en el artículo 30.4 del Reglamento del IVA. Indica que dicho precepto ofrece dos alternativas:

"1. Un plazo general, de presentación en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efectos.

Sin perjuicio de que la redacción legislativa puede ser, en ocasiones, confusa en cuanto a la utilización de los términos "sujeto pasivo" y "empresarios o profesionales", es innegable que, atendiendo a la redacción del precepto, la utilización del plazo previsto para la solicitud en noviembre no está restringida a sujetos pasivos, por cuanto no hace referencia a unos ni a otros.

De esta forma cualquiera empresario que haya iniciado su actividad en un ejercicio correspondiente y, en consecuencia, esté obligado a presentar declaraciones, puede solicitar, con efectos el 1 de enero del año siguiente, su inscripción en el registro del REDEME.

Como es sobradamente conocido, el inicio de actividad en el ámbito de IVA no exige la realización de entregas de bienes y presentaciones de servicios, sino que, por el contrario, se considera iniciada la actividad por la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de desatinarlos al desarrollo de tales actividades;

Una interpretación contraria conllevaría que el régimen de REDEME es incompatible con el conocido como "deducción previa al inicio"; cuestión que no se discute en el presente expediente.

2. Un plazo alternativo (para dar más flexibilidad a los operadores); esto es la solicitud durante el plazo de presentación de las declaraciones - liquidaciones periódicas, con efectos en el día siguiente del primer período impositivo posterior al que van referidas.

De esta forma, aquellos empresarios o profesionales que no hubieran hecho la solicitud de inscripción en el mes de noviembre del año anterior, no se ven perjudicados por este motivo, dado que la norma les permite presentar esta solicitud durante el año en curso, si bien en los plazos de presentación de las declaraciones-liquidaciones y con los efectos antes citados (primer día del período impositivo posterior al que las declaraciones van referidas)

En este caso, el precepto contempla todas las situaciones posibles con objeto, precisamente, de dar mayor flexibilidad a aquellos operadores que, por la razón que fuera, no se dieron de alta en noviembre. Estas razones

*pueden ser de muy diversa índole, bien porque no podían, no estaban dados de alta a efectos de IVA o, bien porque pudiendo (ya estaban dados de alta siendo sujetos pasivos o simplemente por haber iniciado adquisiciones previas al inicio), no quisieron darse de alta en su momento y son las que, a juicio de esta parte, pretende el precepto regular".*

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si el acto administrativo impugnado es conforme a Derecho.

### Tercero.

El artículo 30.4 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992 de 29 diciembre de 1992 establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"4. Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.*

*No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior, así como los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas. En ambos casos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.*

### Cuarto.

En el presente caso, la Oficina Gestora deniega el alta en el REDEME solicitada por la entidad **XZ**, S.L. con base en que, puesto que la solicitante no tiene la condición de sujeto pasivo, debido a que no ha iniciado la entrega de bienes o prestaciones de servicios que le otorguen tal condición, debe presentar la solicitud de alta en el REDEME durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30.4 del RIVA.

Por su parte, la entidad reclamante alega que dicho artículo establece que los empresarios o profesionales que no hayan iniciado el desarrollo de su actividad económica, pueden solicitar el alta en el mes de noviembre (regla general) o en el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones (regla especial).

Este Tribunal coincide con la interpretación efectuada por la entidad reclamante. El propio artículo, en su primer párrafo, establece el plazo general en el que se debe presentar la solicitud de inscripción en el REDEME, esto es: el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos. Este primer párrafo no limita su aplicación a un grupo determinado de contribuyentes.

Posteriormente, en su segundo párrafo, el artículo 30.4 del RIVA establece un plazo alternativo, el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, para los siguientes supuestos:

- *"Los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior", es decir, cuando no hayan presentado el modelo 036 en el mes de noviembre del año anterior a aquel en el que deban surtir efectos.*

- *"Los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades".*

Con la expresión *"podrán igualmente solicitar su inscripción"*, este Tribunal considera que el legislador deja claro que se trata de un plazo alternativo al establecido en el primer párrafo, facilitándose así la solicitud del alta en el REDEME.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## **ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas