

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062971

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 169/2016, de 28 de abril de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 211/2014

SUMARIO:

IVA. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Excepciones a la exención. Arrendamientos en los que el arrendador se obliga a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera. Supondría una interpretación muy «laxa» de lo que se entiende por servicio de limpieza propio de la industria hotelera si la inclusión en el clausulado de un contrato de arrendamiento de la limpieza mensual de la vivienda arrendada permitiera considerar que se está ante un contrato de arrendamiento propio de la industria hotelera cuando, por el contrario, además, en este caso, el resto de las cláusulas del contrato de arrendamiento formalizado por la mercantil recurrente evidencian un contrato propio de la Ley de Arrendamientos Urbanos. Por tanto, se rechaza su pretensión no tanto porque el servicio de limpieza mensual difícilmente puede encajar en el servicio complementario propio de la industria hotelera sino porque, en este caso, el resto de las cláusulas del contrato de arrendamiento de la vivienda se aleja de las características propias de la cesión de uso temporal de viviendas por la industria hotelera. **Deducciones. Prorrata especial. Ejercicio de la opción por la prorrata especial.** La interpretación contenida en la STS, de 24 de febrero de 2011, rec. n.º 2247/2006 (NFJ042070) de que el plazo que obliga a realizar la opción por la aplicación de la prorrata especial ha de ser interpretado como un plazo razonable, en el sentido de que dicho plazo debe permitir a los sujetos pasivos prever los efectos que uno u otro sistema de deducción tendrán previsiblemente sobre la cuantía deducible no cabe de aplicación en este caso ya que, en esta ocasión, el recurrente se acogió a la aplicación de la regla de la prorrata general porque entendió que todas sus actividades estaban consideradas como sujetas y no exentas y podía deducirse el 100 por ciento de las cuotas soportadas de IVA, y no como en el supuesto analizado por el Tribunal Supremo, carecía de datos económicos en los plazos que se le exigen para poder optar por la prorrata especial sino que, en este caso, la opción pretende ejercerse una vez que la Inspección ha concluido que la mercantil recurrente no tiene derecho a la deducción del 100 por ciento derivada de una interpretación diferente a la de la recurrente en relación con el contrato de arrendamiento de vivienda.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20.Uno.23 b) e') y 103.
RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 28.

PONENTE:

Doña Berta María Santillán Pedrosa.

Magistrados:

Doña ANA ISABEL RESA GOMEZ
Doña BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA
Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS
Don RAMON CASTILLO BADAL
Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000211 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02550/2014

Demandante: ARMIÑANA ORDOÑEZ, S.L.

Procurador: DÑA. ROSA MARTÍNEZ VIRGILI

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

S E N T E N C I A N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D^a. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veintiocho de abril de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 211/2014, se tramita a instancia de la mercantil "ARMIÑANA ORDOÑEZ, S.L." representada por la Procuradora Dña. Rosa Martínez Virgili, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en fecha 23 de enero de 2014 que desestima la reclamación económica administrativa nº 4497/11 interpuesta contra la resolución dictada por el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana el día 31 de marzo de 2011 en las reclamaciones acumuladas nº 46/04345/09 y 46/04343/09. Ha sido parte en autos la Administración demandada representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos Suplico a la Sala que se dicte sentencia por la que:

"...anulando los actos administrativos impugnados, en particular, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 23 de enero de 2014 número de reclamación 4497/11, la resolución del TEAR de Valencia, de fecha 22 de diciembre de 2011, relativa a las reclamaciones 46/04345/09 y acumulada 46/04343/09, por Impuesto sobre el Valor Añadido, así como el acuerdo de liquidación que reconocía el derecho a la devolución por IVA en el 4T del ejercicio 2007 por un importe de 578.606,86 euros (562.113,08 de principal y 16.493,78 de intereses de demora) frente al importe solicitado en la autoliquidación de 756.710,04 y el acuerdo sancionador por el mismo concepto por importe de 27.931,00, con imposición de costas en todo caso y, subsidiariamente, anulando los mismo actos administrativos declare:

PRIMERO. La deducibilidad de todas las cuotas de IVA soportadas, a excepción de 57.820,09 euros, dada la primacía de la regla de destino previsible sobre la de la prorata, al poder determinarse claramente los inputs relativos a la actividad exenta.

SEGUNDO. La procedencia de la aplicación de la regla de prorrata o de sectores diferenciados en su caso, con la correspondiente deducción de las cuotas soportadas en 2006 de 71.181,07 euros y de 537.210,92 por las soportadas en 2007.

TERCERO. La improcedencia de las sanciones en todo caso".

Segundo.

El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto.

Tercero.

Posteriormente quedaron las actuaciones concluidas y así pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Para votación y fallo del presente proceso se señaló la audiencia el día 20 de abril de 2016 designándose ponente a la Magistrada Ilma. Sra. Dña. BERTA SANTILLAN PEDROSA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

En este proceso la mercantil "ARMIÑANA ORDOÑEZ, S.L." interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en fecha 23 de enero de 2014 por la cual se desestima la reclamación económica administrativa nº 4497/11 interpuesta contra la resolución dictada por el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana el día 31 de marzo de 2011 en las reclamaciones acumuladas nº 46/04345/09 y 46/04343/09. Y, en consecuencia, se confirma (a) el acuerdo de liquidación que reconoció el derecho a la devolución del IVA soportado en exceso en el cuarto trimestre de 2007 por un importe de 578.606,86 euros frente al importe solicitado en autoliquidación por 756.710,04 euros y (b) el acuerdo sancionador en relación con los hechos regularizados en la liquidación que se calificaron como constitutivos de la infracción tipificada en el artículo 195 de la Ley 58/2003 y que dio lugar a una multa por importe de 27.931 euros.

Y los hechos que han determinado el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador derivan de la calificación otorgada al contrato de arrendamiento efectuado por la mercantil recurrente respecto de una vivienda que se había adquirido para destinarla a una actividad sujeta a IVA. En este caso, se entendió por el TEAC que la mercantil recurrente no podía deducirse las cuotas soportadas por IVA en su adquisición toda vez que el contrato de arrendamiento formalizado estaba sujeto pero exento de IVA. Y ello porque la recurrente no realizaba en ese arrendamiento una actividad mercantil puesto que la cláusula por la que el arrendador asumía la limpieza de la vivienda arrendada una vez al mes no permitía encuadrar dicha actividad dentro de las actividades empresariales asimiladas al servicio de hostelería. Sobre este extremo el TEAC afirma en la resolución que ahora se revisa que los servicios de limpieza con una periodicidad mensual no permiten considerarlos como actividad sujeta y no exenta de IVA al afirmar que:

"Es, sin embargo, evidente que una prestación de limpieza en la forma en que se define en el contrato, solo una vez al mes para una vivienda familiar es claramente insuficiente para cualquier estándar de confort, y en su relación con los demás elementos naturales del contrato pactado, constituye un elemento tan extravagante que incluso su realidad tampoco sería elemento útil para la calificación del mismo tal como pretende el recurrente".

Segundo.

En el escrito de demanda presentado por la mercantil recurrente se solicita que se declare por este Tribunal de Justicia la nulidad de la resolución administrativa impugnada. Y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

Afirma que el servicio mensual de limpieza de la vivienda arrendada que se asume por la arrendadora permite deducir todas las cuotas soportadas de IVA al ser una operación sujeta y no exenta del IVA con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20. Uno. 23.e) de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en la redacción resultante de la Ley 30/2005, aplicable al contrato de arrendamiento que fue de fecha 23 de julio de 2006). Servicio de limpieza cuya realización se acredita a través del: contrato de arrendamiento que establece la obligación de limpieza, la declaración de la administradora que prestaba personalmente el servicio de limpieza y la declaración del inquilino.

Añade que la periodicidad mensual del servicio de limpieza no permite su exclusión de los servicios complementarios propios de la hostelería toda vez que la regulación normativa no establece esa distinción.

Subsidiariamente, para el caso de que no se aceptase su pretensión de que ha realizado todas sus actividades sujetas a IVA con una prorrateo 100, solicita que se admita entonces su petición de acogerse a la prorrateo especial. Petición que efectuó ante la Administración al interponer recurso de reposición contra la liquidación. Y destaca que si no se acepta esta pretensión se estaría vulnerando el principio de neutralidad impositiva del impuesto así como la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 24 de febrero de 2011 que entiende eficaz la opción por la prorrateo especial realizada extemporáneamente en aquellos supuestos en los que no era posible al sujeto pasivo conocer con anterioridad las consecuencias de su opción.

Finalmente solicita la nulidad de la sanción impuesta porque considera que no concurre culpabilidad en su conducta.

Por el contrario, el Abogado del Estado insiste en la conformidad a derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

Centrada la cuestión objeto de debate la misma consiste en determinar si el contrato de arrendamiento de la vivienda situada en Valencia, en la Avenida Valle de Ballestera, 64, escalera 1, puerta 13, efectuado por la mercantil recurrente es una actividad sujeta y no exenta del IVA lo que le permitiría tener derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas por IVA en el ejercicio 2007. Para resolver este extremo debemos interpretar la cláusula recogida en el contrato de arrendamiento por la que la arrendadora asume la limpieza de la vivienda arrendada con una periodicidad mensual. Concretamente, al final de la cláusula sexta del contrato de arrendamiento formalizado en fecha 23 de julio de 2006 se expone:

"El arrendador prestará servicio de limpieza, con una periodicidad de una vez al mes, de la vivienda arrendada durante la vigencia del presente contrato de arrendamiento".

El artículo 20. Uno. 23 de la Ley del IVA dispone:

" Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

.....

23. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

....

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá:

....

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos".

Como ya hemos expuesto la discusión entre las partes consiste en calificar el contrato de arrendamiento de la citada vivienda formalizado en fecha 23 de julio de 2006 bien como un contrato puro de arrendamiento, como así entiende la Administración, o bien como un contrato que, al incluir el servicio de limpieza, le permite tener la condición de servicio complementario propio de la industria hotelera, como así pretende la mercantil recurrente. Distinción esta que determinará estar o bien ante una actividad sujeta y exenta de IVA o bien ante una actividad sujeta y no exenta de IVA con el fin último de poder obtener el recurrente la devolución de todas las cuotas soportadas por IVA.

Una vez efectuada la lectura de todas las cláusulas del contrato de arrendamiento en discusión esta Sala concluye que es un contrato normal de arrendamiento de una vivienda sin que sea posible admitir que el arrendador, además, de la cesión temporal del uso de una vivienda de su propiedad preste unos servicios añadidos o complementarios propios de la industria hotelera que se caracterizan por extender la atención a los

clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble otorgándose a la vivienda arrendada un uso productivo.

Existen diferencias importantes entre ambas actividades y en el caso examinado estamos ante un contrato de arrendamiento puro de vivienda por muchas razones:

1º.- El contrato de arrendamiento formalizado el 23 de julio de 2006 define en su cláusula primera su régimen jurídico al decir:

"El presente contrato se otorga de conformidad a lo establecido en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y se regirá por lo dispuesto en la misma y por lo pactado en este documento". Y si acudimos a la Ley de Arrendamientos Urbanos es en el artículo 2 donde se define a estos contratos como: "Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitada cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario".

2º.- Frente al carácter de la "ocasionalidad" de la cesión de uso propio del servicio hotelero, en el arrendamiento puro se está ante una cesión de uso que permite la residencia constante, permanente o temporal, de una persona. Y en este caso no se aprecia dicha ocasionalidad a la vista del contenido de la cláusula tercera del contrato en la que se dice: "El contrato comenzará a regir a partir del día 23 de julio, concertándose el arrendamiento por el plazo de UN AÑO".

3º.- Asimismo en la citada cláusula tercera se recoge la prórroga de duración del contrato por la tácita reconducción que se da exclusivamente en los contratos de arrendamiento de vivienda y que llevan aparejada la idea de permanencia y que no se adecuan en modo alguno a la cesión de uso temporal propia de un servicio de hostelería. Así en dicha cláusula se continúa diciendo que:

"Concluido el periodo contractual pactado, el contrato se prorrogará por la tácita, por periodos de un año con un máximo de tres, mientras una de las partes no notifique a la otra, en el plazo de 15 días antes de la fecha de vencimiento del contrato o de alguna de sus eventuales prorrogas, su deseo de darlo por terminado. En cualquier caso, si el arrendatario quisiera desistir del cumplimiento total del contrato, deberá ésta indemnizar al arrendador con una cantidad equivalente a una mensualidad de la renta en vigor por cada año del contrato que reste por cumplir. Los periodos de tiempo inferior a un año, darán lugar a la parte proporcional de la indemnización".

4º.- En la cláusula quinta y sexta se recogen igualmente obligaciones de pago para el arrendatario que no concurren cuando se está en la cesión de uso de una vivienda propia de los servicios hoteleros. Concretamente en dichas cláusulas se especifica que los servicios de gas, electricidad, teléfono y cualesquiera otros que pudieran ser susceptibles de individualización mediante aparatos contadores serán de cuenta del arrendatario, así como los tributos municipales y los gastos de comunidad.

Como se ha expuesto el arrendamiento de la vivienda formalizado por la mercantil recurrente es un contrato puro de arrendamiento de vivienda sujeto a la Ley de Arrendamientos Urbanos y, por tanto, es una actividad exenta de IVA. La recurrente pretende que la inclusión del servicio de limpieza mensual de la vivienda arrendada asumido por la arrendadora permite modificar su calificación como contrato de arrendamiento puro de vivienda y convertirlo en un contrato de arrendamiento que se complementa con una prestación de servicio propia de la industria hotelera. Esta Sala, al menos, en este caso, entiende que supondría una interpretación muy "laxa" de lo que se entiende por servicio de limpieza propio de la industria hotelera si la inclusión en el clausulado del contrato de la limpieza mensual de la vivienda arrendada permitiera considerar que se estaba ante un contrato de arrendamiento propio de la industria hotelera cuando, por el contrario, además, en este caso, como ya se ha expuesto, el resto de las cláusulas del contrato de arrendamiento evidencian un contrato propio de la Ley de Arrendamientos Urbanos. Por tanto, se rechaza esta pretensión no tanto porque el servicio de limpieza mensual difícilmente puede encajar en el servicio complementario propio de la industria hotelera sino porque, en este caso, el resto de las cláusulas del contrato de arrendamiento de la vivienda se alejan de las características propias de la cesión de uso temporal de viviendas por la industria hotelera.

Cuarto.

De forma subsidiaria, la mercantil recurrente solicita que se le permita ahora optar por la aplicación del régimen de la prorrata especial a pesar de que se han superado los plazos legales previstos para optar por su aplicación. Justifica su pretensión refiriendo que ha sido en la fase de la inspección tributaria donde ha sido consciente de que le era más ventajoso económicamente acogerse a la misma al haberse declarado por la Inspección que el contrato de arrendamiento de la vivienda era una actividad sujeta y exenta de IVA que le

impedía tener derecho a deducirse el 100% de las cuotas soportadas por IVA. Y en relación con el incumplimiento de los plazos entiende que el principio de neutralidad impositiva que rige en el IVA debe primar frente al incumplimiento de un requisito formal como fue no ejercitar en los plazos fijados reglamentariamente la opción por la prorrata especial. Doctrina que, según la recurrente, se ha tenido en cuenta por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 24 de febrero de 2011 .

Esta petición se realizó por el recurrente por primera vez al interponer el recurso de reposición frente al acuerdo de liquidación y se rechazó expresamente por la Administración porque la solicitud se había efectuado fuera de los plazos legales.

Es en el artículo 103 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido , donde se regulan las clases de prorrata y los criterios de aplicación. Y dispone:

"Uno. La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: General y Especial.

La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el artículo siguiente.

Dos. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

1º Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determine reglamentariamente.

2º Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial".

A tales efectos, el artículo 28.1 del Reglamento del Impuesto , aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, señala que:

"1. Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan:

1º Opción por la aplicación de la regla de prorrata especial a que se refiere el número 1 del apartado dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto .

Dicha opción podrá ejercitarse en los siguientes plazos:

a) En general durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que comience a surtir efectos.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo. Dicha revocación podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos".

Es cierto que el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 24 de febrero de 2011 (rec. casación nº 2247/2006) teniendo en cuenta el principio de neutralidad impositiva característico del IVA ha matizado el rigor formal de los plazos previstos para optar por la aplicación del régimen de la prorrata especial. No obstante, no es posible aplicar su doctrina al presente caso al no concurrir el supuesto de hecho que se tuvo en cuenta por el Tribunal Supremo en dicha sentencia. Al contrario, el Tribunal Supremo destaca la necesidad de respetar los plazos al referir en dicha sentencia que:

" El artículo 28.2.1 del Reglamento del IVA no entraña, con su exigencia temporal, restricción a la deducción; concede libertad de elección sobre la modalidad a aplicar -prorrata general o especial- entre las admitidas para practicar la deducción; los dos sistemas que contempla son válidos y legales; la elección entre uno y otro corresponde al contribuyente, pero el legislador (mejor debería decir la Administración), en aras a la certeza del sistema y conocimiento de la propia Administración, le otorga un plazo para hacer la elección. La elección en tiempo hábil no afecta a la naturaleza del impuesto pero sí constituye un requisito temporal necesario que condiciona el sistema de prorrata a utilizar por el contribuyente".

No obstante, el Tribunal Supremo en dicha sentencia matiza que en algunas ocasiones el rigor formal de los plazos puede hacer ineficaz el principio de neutralidad impositiva y por eso refiere en dicha sentencia que:

"Tal interpretación literal y formalista del plazo reglamentario vulnera claramente el derecho a la deducción del IVA, en cuanto que hace ineficaz dicho derecho. El propio Abogado del Estado reconoce expresamente en el recurso de casación que nos ocupa que el derecho a la deducción (en el caso de autos devolución) no debe verse afectado por una interpretación formalista de los plazos. Siendo por tanto aplicable el llamado principio "de efectividad", según el cual los plazos que establezca el ordenamiento interno no pueden "hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario". La denegación del derecho a la prorrata especial, basada en el mero hecho de no haber realizado la opción en el mes de noviembre del año anterior, y no haber utilizado el modelo de la declaración censal, infringe el derecho a la deducción del IVA soportado tal como se configura, en particular, en el artículo 7.5 de la Sexta Directiva, según el cual la prorrata especial es el régimen normal ordinario de deducción, siendo la llamada prorrata especial una excepción que podría no existir, pero que de existir no puede vaciar de contenido el derecho a la deducción tal como resulta del régimen normal, destruyendo además la neutralidad del IVA, al convertir el mismo en un coste para la empresa, pese a que los bienes adquiridos se van a utilizar exclusivamente para operaciones sujetas.

....

Lo que no resulta admisible es una interpretación literal y formalista del Reglamento que conduzca a la pérdida del derecho a la deducción por el mero hecho de no haber optado en noviembre del año anterior, cuando no se conocían ni podían conocerse ni las distorsiones en la prorrata que iban a provocar las entregas exentas, ni las adquisiciones de terrenos sujetas a IVA que hacían aconsejable la opción por la prorrata especial.

...

Lo que de nuevo es trasladable al caso que nos ocupa, ya que, sin necesidad de prueba alguna, limitar la opción al mes de noviembre del año anterior, cuando no se conocen las operaciones que van a realizarse ni, por tanto, su incidencia en el porcentaje de prorrata, conduciría al ejercicio de la opción a ciegas, de forma automática y formularia, o bien a la pérdida del derecho a la deducción en todo o en parte, como ha ocurrido en el presente caso.

....

Con el mismo fundamento, debe considerarse que el mes de noviembre del año anterior no es aplicable cuando se realizan importantes compras de terrenos que no podían preverse desde el año anterior, con un IVA soportado cuya deducción quedaría vacía de contenido si fuera de aplicación la llamada "regla de prorrata especial".

Quinto.

El Tribunal Supremo concluye en dicha sentencia que el plazo que obliga a realizar la opción por la aplicación de la prorrata especial ha de ser interpretado como un plazo razonable; en el sentido de que dicho plazo debe permitir a los sujetos pasivos prever los efectos que uno u otro sistema de deducción tendrán previsiblemente sobre la cuantía deducible. Pero no es este el supuesto que ahora se examina en el que el recurrente se acogió a la aplicación de la regla de la prorrata general porque entendió que todas sus actividades estaban consideradas como sujetas y no exentas y podía deducirse el 100% de las cuotas soportadas de IVA. No es que el recurrente, como en el supuesto analizado por el Tribunal Supremo, careciera de datos económicos en los plazos que se le exigen para poder optar por la prorrata especial sino que, en este caso, la opción pretende ejercerse una vez que la Inspección ha concluido que la mercantil recurrente no tiene derecho a la deducción del 100% derivada de una interpretación diferente a la de la recurrente en relación con el contrato de arrendamiento de vivienda antes examinado.

Sexto.

Finalmente, corresponde examinar la legalidad de la sanción tributaria impuesta por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 195 de la Ley 58/2003 que dispone que constituye infracción tributaria declarar incorrectamente las cantidades o cuotas a deducir. La recurrente solicita la nulidad de la sanción de multa impuesta por la ausencia de culpabilidad en su conducta.

La Ley 58/2003, General Tributaria, dispone en sus artículos 178 , 179 y 183 que las infracciones tributarias son sancionables cuando concurre en el responsable "cualquier grado de negligencia", si bien no se exigirá responsabilidad cuando "se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias"(por ejemplo, cuando se haya actuado amparándose en una interpretación razonable de las normas, se haya ajustado a los criterios manifestados por la Administración Tributaria en las publicaciones o comunicaciones

escritas de los artículos 86 y 87 de la LGT , o a una consulta de otro obligado tributario con el que concurra identidad sustancial).

En el ámbito del derecho tributario sancionador el principio de culpabilidad ha de ser interpretado como lo hacía la Jurisprudencia que interpretó el art.77.4 de la LGT 230/83, en el sentido de conocer si era exigible al sujeto pasivo otra conducta distinta en el supuesto de hecho concurrente.

En este caso queda clara la negligencia del obligado tributario dada la claridad de las normas sustantivas aplicables al caso respecto de las cuales no era posible, en este caso, una interpretación dudosa en relación con la calificación del contrato de arrendamiento de vivienda antes examinado y formalizado por la recurrente. Además, su falta de diligencia se manifiesta porque pretendía deducirse las cuotas soportadas en relación con una vivienda que destina a arrendamiento cuando como empresa estaba dada de alta solo en las actividades económicas de Alquiler de locales y de Intermediación Inmobiliaria. Hechos estos que se recogen de forma específica por la Administración en el acuerdo sancionador para justificar la concurrencia de culpabilidad en el caso analizado.

Por todo lo expuesto esta Sección concluye que debe desestimarse el recurso contencioso administrativo interpuesto.

Séptimo.

Todo lo anteriormente razonado implica que se impongan a la mercantil recurrente las costas procesales causadas en esta instancia tal como dispone el artículo 139.1 de la LJCA en la redacción dada por la Ley 37/2011 de 10 de octubre.

FALLAMOS

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo nº 211/2014, que se ha tramitado a instancia de la mercantil "ARMIÑANA ORDOÑEZ, S.L." representada por la Procuradora Dña. Rosa Martínez Virgili, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en fecha 23 de enero de 2014 que desestimaba la reclamación económica administrativa nº 4497/11 interpuesta contra la resolución dictada por el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana el día 31 de marzo de 2011 en las reclamaciones acumuladas nº 46/04345/09 y 46/04343/09221/2014 y, en consecuencia, se confirma por ser ajustada al ordenamiento jurídico.

Se imponen a la mercantil recurrente las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 4/05/2016 doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.