

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066005

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 16 de marzo de 2017

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 2472/2014

**SUMARIO:**

**IVA. Deduciones. Regla de prorrata. Prorrata especial.** *Aplicación de la prorrata especial incumpliendo el requisito de haber optado por ello mediante la presentación de declaración censal en el plazo establecido.*

La cuestión fundamental planteada en el caso que se analiza, se centra en la determinación del régimen de deducción de cuotas soportadas en función de la procedencia de aplicar la modalidad de prorrata general o la especial, sin que sea objeto de controversia la sujeción a la regla de prorrata, dado que la entidad realiza tanto operaciones que originan el derecho a la deducción como operaciones que no generan tal derecho. Pues bien, el Tribunal Central resuelve que no puede admitirse la conclusión alcanzada por la Inspección respecto a la pretensión de deducción total de las cuotas soportadas por parte de la reclamante, puesto que claramente no las ha deducido en su totalidad y, por otra parte, tampoco ha ignorado el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 99.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), al no haber deducido las cuotas soportadas en adquisiciones de viviendas terminadas, y sí las soportadas en adquisiciones de solares y locales comerciales. Es decir, no es correcto, como hace la Inspección, descartar que la entidad esté aplicando efectivamente la modalidad de la prorrata especial para determinar las cuotas soportadas deducibles, con independencia de que dicha prorrata especial haya sido correctamente aplicada de conformidad con el art. 106 de la Ley del impuesto. En el ámbito de una comprobación inspectora cuyo objeto es regularizar el régimen de deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, constituye un exceso de rigor formalista considerar improcedente la aplicación por el contribuyente de la regla de prorrata especial en lugar de la prorrata general, por el hecho de no haber optado formalmente por la prorrata especial mediante la presentación de declaración censal en el plazo establecido. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 99, 102, 103, 104 y 106.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 28.

Ley 58/2003 (LGT), art. 230.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por X...SA, con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. Jx... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Extremadura (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-..., por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2010 y 2011, del que no resulta deuda tributaria a ingresar, habiendo solicitado devolución en cada ejercicio por importe de 453.947,51 euros y 1.195.389,22 euros respectivamente.

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-..., por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2012, por importe de 368,30 euros, habiendo solicitado devolución por importe de 535.154,93 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En relación con la entidad X...SA, en fecha 25 de septiembre de 2011 se notifica comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2010 y 2011, por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Extremadura.

Las actuaciones inspectoras finalizan con la incoación de acta de disconformidad **A02-...** en fecha 3 de diciembre de 2013. La propuesta de regularización contenida en el acta es confirmada mediante acuerdo de liquidación de 11 de marzo de 2014, del que no resulta deuda tributaria a ingresar. En el ejercicio 2010, la entidad había solicitado devolución por importe de 453.947,51 euros, devolución que fue realizada el 26 de enero de 2012, y respecto al ejercicio 2011, la entidad solicitó devolución por importe de 1.195.389,22 euros, que no fue practicada por la Administración.

Los hechos y fundamentos jurídicos de la regularización son los siguientes:

1. La actividad declarada por la entidad es la clasificada en el epígrafe 8.332, Promoción inmobiliaria de edificaciones, del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2. La entidad había sido objeto de comprobación inspectora respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, que finalizó con la incoación de acta de conformidad, de la que resulta que en el citado ejercicio la entidad adquirió una promoción inmobiliaria de viviendas en curso de construcción a **Y... SL** y una promoción inmobiliaria de viviendas terminadas a **Z... SL**, por las que soportó la repercusión de las correspondientes cuotas de IVA al tipo impositivo del 16% y del 7% respectivamente. Se indica en el acta que la deducción de cuotas soportadas se condiciona a la realización de la actividad empresarial que constituye el objeto de la entidad, dado que en el ejercicio no se realiza ninguna entrega de edificaciones.

3. En el ejercicio 2010, la entidad transmite la promoción de viviendas adquirida en el ejercicio anterior a **Y... SL**, repercutiendo el impuesto al tipo impositivo del 18%. Asimismo, la entidad adquiere promociones de viviendas por las que soporta cuotas de IVA que deduce en su totalidad.

Considera la Inspección que la entidad ha deducido la totalidad de las cuotas soportadas en sus adquisiciones sin tener en cuenta el destino previsible de los bienes adquiridos, que son fundamentalmente viviendas y sus anexos, lo que determina que su posterior transmisión constituirá entregas sujetas y exentas por el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, sin posibilidad de renuncia a la exención por no ser previsiblemente los adquirentes empresarios o profesionales a efectos del impuesto. Por tanto, debe entenderse que aplica la prorrata general en los ejercicios 2009 y 2010, al haber deducido todas las cuotas soportadas en dichos ejercicios sin atender al destino real y efectivo del bien adquirido, como correspondería en caso de aplicar la prorrata especial.

En ningún momento la documentación aportada por el obligado tributario permite distinguir los criterios utilizados para determinar las cuotas soportadas que resultarían deducibles por destinarse los bienes adquiridos exclusivamente a operaciones que originan derecho a deducción, de conformidad con el artículo 106 de la Ley 37/1992. Por el contrario, la entidad se limita a deducir íntegramente el IVA soportado sin atender a previsiones razonables en función de la naturaleza de los bienes adquiridos.

4. En el ejercicio 2011, la entidad transmite determinadas viviendas adquiridas en 2010 por importe total de 3.341.333,00 euros, sin repercusión del impuesto. Realiza asimismo adquisiciones por las que soporta cuotas por importe total de 1.380.787,50 euros, de las que deduce 1.195.389,22 euros. La Inspección concluye que la entidad no tiene derecho a deducir cuotas soportadas en el ejercicio, de acuerdo con los artículos 102 y siguientes de la Ley 37/1992, reguladores de la regla de prorrata.

Frente a las alegaciones de la entidad, en las que indica que en 2011 y 2012 ha aplicado correctamente la prorrata especial, a pesar de no haber realizado la opción formal por la misma, la Inspección considera que no es aplicable la prorrata especial, dado que la entidad no opta expresamente por ella hasta el 28 de diciembre de 2012 a pesar de tener pleno conocimiento de las circunstancias concurrentes en su actividad con anterioridad a dicha fecha a efectos de optar por prorrata general o especial, ni tampoco aplica prorrata especial de forma efectiva al no tener en cuenta en sus deducciones de cuotas soportadas el destino previsible de los bienes adquiridos.

Por tanto, la Inspección procede a aplicar la regla de prorrata general para determinar la deducción del IVA soportado en el ejercicio 2011. Teniendo en cuenta que la totalidad de las transmisiones realizadas en 2011 se encuentran sujetas y exentas por el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, la prorrata aplicable es del 0%. Por otra parte, señala la Inspección que la entidad no opta por un régimen de deducción o por otro, sino que pretende deducir el 100% de las cuotas soportadas con independencia del destino del bien, lo que no es admisible ni aplicando prorrata general ni aplicando prorrata especial.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 11 de marzo de 2014.

## Segundo.

En fecha 23 de abril de 2013 se notifica a la entidad comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2012.

Las actuaciones finalizan con la incoación de acta de disconformidad **A02-...** en fecha 3 de diciembre de 2013. La propuesta de regularización contenida en el acta es confirmada mediante acuerdo de liquidación de 11 de marzo de 2014, del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 368,30 euros, habiendo solicitado la entidad devolución por importe de 535.154,93 euros.

Los hechos y fundamentos de la regularización son sustancialmente iguales a los descritos en el antecedente de hecho anterior para los ejercicios 2010 y 2011. Se añade, respecto al ejercicio 2012, que debe seguirse considerando aplicable la regla de prorrata general; no obstante, se hace constar que la entidad presenta modelo 036 el 28 de diciembre de 2012 en el que opta por la aplicación de la regla de prorrata especial, si bien, considera la Inspección que dicha opción surte efectos para el ejercicio 2013. Por tanto, se inadmite la deducción de cuotas soportadas en los periodos 1T a 3T del ejercicio 2012, por aplicación provisional del porcentaje de deducción definitivo del ejercicio anterior, que es el 0%. Asimismo, se calcula el porcentaje de prorrata definitivo para el ejercicio 2012, que asciende al 0,22%.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 11 de marzo de 2014.

## Tercero.

Contra los acuerdos de liquidación descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 8 de abril de 2014.

Notificado el trámite de puesta de manifiesto, la entidad presenta escrito en el que, en síntesis, formula las siguientes alegaciones:

1. La entidad aplicó efectivamente la prorrata especial en los ejercicios 2011 y 2012, pese al incumplimiento meramente formal de optar por dicho régimen de prorrata en el mes de noviembre del año anterior. Pero incluso cuestionando si dicha opción tuvo lugar o no, el principio de neutralidad obligaba a la Administración a aceptar la aplicación de la prorrata especial, al ser esta más ventajosa para el contribuyente que la prorrata general en dichos ejercicios.

La aplicación de la prorrata debe analizarse año por año, por lo que la aplicación, como afirma la Inspección, de la prorrata general en 2010 no tiene relación con la prorrata que pueda aplicarse en 2011 ni en 2012. Por tanto, el verdadero argumento de la Administración es la falta de opción por la prorrata especial en 2010 con efectos 2011 y en 2011 con efectos 2012, cuestionando la existencia de una opción tácita por la prorrata especial en dichos ejercicios.

2. Subsidiariamente, incluso aceptando el debate en los términos planteados por la Inspección, la conclusión que debe alcanzarse es la procedencia de aplicar la prorrata especial.

En 2011 y 2012 la entidad adquirió una gran cantidad de inmuebles cuyo destino previsible era la realización de entregas sujetas a IVA. La Inspección no admite la deducción de las cuotas soportadas en estas adquisiciones por realizarse en 2011 y 2012 exclusivamente entregas sujetas y exentas, aplicando la prorrata general.

La Inspección se contradice en cuanto al ejercicio por la reclamante de la opción tácita por la prorrata especial, no cuestionándola y posteriormente inadmitiendo que haya sido aplicada al haber deducido la reclamante en sus declaraciones la totalidad del IVA soportado. Esta última afirmación es inexacta, tal como resulta del Libro registro de facturas recibidas de ambos ejercicios, puesto que si bien se dedujeron cuotas por error, posteriormente se rectificaron al corresponder a cuotas soportadas en la adquisición de bienes cuyo destino previsible era la realización de una ulterior entrega exenta de IVA. Establecido lo anterior, la cuestión se centra en determinar el momento en que se tiene pleno conocimiento de las circunstancias concurrentes a efectos de optar por la prorrata especial, momento que no puede situarse con anterioridad al ejercicio 2011, ante la imposibilidad de prever en diciembre de 2010 que en 2011 y 2012 sólo iba a realizar entregas de inmuebles sujetas y exentas. Por tanto, debe admitirse la aplicación de la prorrata especial.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se procede a resolver las reclamaciones interpuestas de forma acumulada.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si los acuerdos de liquidación impugnados son ajustados a Derecho.

### Segundo.

La cuestión fundamental planteada en las presentes reclamaciones económico-administrativas se centra en la determinación del régimen de deducción de cuotas soportadas en función de la procedencia de aplicar la modalidad de prorrata general o la especial, sin que sea objeto de controversia la sujeción a la regla de prorrata, dado que la entidad realiza tanto operaciones que originan el derecho a la deducción como operaciones que no generan tal derecho.

La regla de prorrata, así como sus modalidades general y especial, se encuentran reguladas en los artículos 102 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 102 dispone en su apartado Uno:

*“Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho”.*

En cuanto a las clases de prorrata y criterios de aplicación, el artículo 103 establece:

*“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 apartado siguiente.*

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

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

*2.º 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”.*

La prorrata general se encuentra regulada en el artículo 104 de la Ley 37/1992:

*“Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.*

*Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.*

*Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:*

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir”.

En cuanto a la prorrata especial, el artículo 106 establece en su apartado Uno:

“Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley”.

Por otra parte, debemos mencionar, en materia de ejercicio del derecho a deducción, lo previsto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, que establece:

“Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado”.

Como hemos indicado, la controversia, en el presente caso, se plantea en relación con la procedencia de aplicar la prorrata general o la prorrata especial a efectos de determinar las cuotas soportadas deducibles por la entidad en cada ejercicio.

La Inspección ha considerado aplicable la prorrata general por los siguientes motivos:

- En los ejercicios 2009 y 2010 debe entenderse que la entidad aplica la prorrata general porque deduce la totalidad de las cuotas soportadas en sus adquisiciones sin tener en cuenta el destino previsible de los bienes adquiridos, que son fundamentalmente viviendas y sus anexos, lo que determina que su posterior transmisión constituirá entregas sujetas y exentas por el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, sin posibilidad de renuncia a la exención por no ser previsiblemente los adquirentes empresarios o profesionales a efectos del impuesto.

- En los ejercicios 2011 y 2012 no es aplicable la prorrata especial porque la entidad no ha realizado opción expresa por la misma ni la aplica de forma efectiva al no tener en cuenta en la deducción de cuotas soportadas el destino previsible de los bienes adquiridos. No obstante, si bien en diciembre de 2012 realiza la opción formal por la prorrata especial, los efectos de la misma surten a partir del ejercicio 2013.

Analizamos a continuación cada uno de los motivos por los que la Inspección considera aplicable la prorrata general, ante las alegaciones de la reclamante respecto a la aplicación efectiva de la prorrata especial para determinar el importe de las cuotas soportadas en los ejercicios 2011 y 2012, dado que señala expresamente en su escrito de alegaciones que está conforme con la deducibilidad íntegra de las cuotas soportadas que la Inspección admite en el ejercicio 2010 por aplicación de la prorrata general.

Por tanto, en primer lugar, debemos pronunciarnos sobre la procedencia de aplicar la prorrata especial en caso de no haber optado formalmente la misma. Para ello, transcribimos a continuación el artículo 28.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre:

*“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:*

*1.º Opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, a que se refiere el número 1.º 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 aquél 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 período 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 aquél a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos”.*

Sobre los requisitos formales relativos a la opción por la prorrata especial se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias como la de 24 de febrero de 2011 (recurso nº 2247/2006) o la de 22 de marzo de 2012 (recurso nº 4599/2008).

En particular, el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de febrero de 2011 señala:

*En el caso que nos ocupa no estamos debatiendo los impedimentos formales al funcionamiento del IVA, sino la modalidad a aplicar entre las admitidas para practicar la deducción.*

*En estos términos planteada la cuestión, es llano que el doble sistema que contempla el artículo 103 de LIVA y al 28 del RIVA en nada afecta a la mecánica del tributo, ni, por ende, a su naturaleza: el IVA soportado es, en todo caso, deducible.*

*Consecuentemente, el artículo 28.2.1º no entraña, con su exigencia temporal, restricción a la deducción y sí sólo libertad de elección entre los sistemas que contempla, los dos válidos y legales, siquiera -salvo excepciones- la elección entre uno y otro corresponde al contribuyente, para lo que el legislador -en aras a la certeza del sistema y conocimiento de la Administración-- le otorga un plazo o tiempo o época -según los casos- en que debe hacer la elección. Realizada ésta, se aplicará el sistema elegido, sin que exista motivo alguno para que el requisito temporal, que afecta al sistema de deducción -esencia del tributo-, pueda ser minusvalorado en cuanto pudiera entorpecer la mecánica propia del Impuesto.*

*En definitiva, no afectando la elección en tiempo hábil al tributo mismo, no puede dársele el alcance de requisito que desnaturalice el impuesto, como entiende la Sala de instancia, y sí, únicamente, el de un requisito temporal necesario que permita, a elección del contribuyente, el sistema de prorrata a utilizar.*

*Entre los principios básicos del IVA se encuentra el derecho de los empresarios y profesionales a la deducción inmediata, y en su caso a la devolución, del IVA soportado en sus adquisiciones. El derecho a la deducción solo puede negarse cuando se acredite una intención fraudulenta o abusiva.*

*En el caso que nos ocupa, en la medida en que las adquisiciones de terrenos por XXX S.L. estaban destinados exclusivamente a operaciones inmobiliarias sujetas, todo el IVA resulta deducible según la regla general que establece el artículo 17.5 de la Sexta Directiva, sin que pueda aplicarse la prorrata. Quiere con ello decirse que, en la Sexta Directiva, el sistema normal de deducción no es la llamada prorrata general, sino la prorrata especial, es decir, la aplicación de la prorrata sólo al IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios que se destinen indistintamente a operaciones sujetas y exentas (luz, etc.), siendo deducible en su totalidad el IVA soportado en adquisiciones de bienes que se destinen exclusivamente a operaciones sujetas, y no siendo deducible en ninguna medida el IVA soportado en adquisiciones de bienes que se destinen exclusivamente a realizar operaciones exentas.*

*Lo que conduce a la conclusión de que, conforme el sistema general de deducción previsto en la Sexta Directiva, el IVA soportado en la adquisición de terrenos destinados a operaciones inmobiliarias es deducible íntegramente.*

*El artículo 17.5 de la Sexta Directiva establece una regla general "la llamada prorrata especial", junto con la posibilidad de excepciones (la prorrata general, la no deducción del IVA soportado si es insignificante, el sistema de afectación y el sistema de sectores diferenciados).*

*La Ley española (artículo 103 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en lugar de establecer como sistema normal u ordinario de deducción la prorrata especial, autorizando a los sujetos pasivos a optar por la prorrata general, que hubiera sido lo más coherente con la Sexta Directiva, ha preferido establecer la posibilidad de opción que permite la letra d) del párrafo tercero del artículo 17.5 de la Sexta Directiva, pero en sentido inverso: en lugar de autorizar a los sujetos pasivos a optar por la prorrata general, aplicándose en defecto de opción la prorrata especial, se autoriza a los sujetos pasivos a optar por la prorrata especial. No parece que la alternativa seguida plantee problemas de compatibilidad con la Sexta Directiva, pues las Directivas no tienen que ser traducidas miméticamente a la legislación interna, sino que sólo obligan en cuanto "al resultado a alcanzar" (artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CEE actualmente, tras las modificaciones introducidas por el Tratado de Ámsterdam, artículo 249 CE, párrafo tercero).*

*Ahora bien, siendo esto así, lo que resultaría incompatible con la Directiva es que, por no ejercitar el sujeto pasivo la opción de la prorrata especial, se aplicase el sistema de prorrata general (que en la sexta Directiva es un sistema excepcional) en supuestos en que tal sistema alterase sustancialmente el derecho a la deducción tal como se configura en el párrafo primero del artículo 17.5 de la Sexta Directiva (es decir tal como resulta de la llamada prorrata especial, que en la Sexta Directiva es el sistema general u ordinario de deducción).*

*Precisamente por ello el artículo 103.dos.2º, de la Ley 37/1992 establece que la aplicación de la prorrata especial es obligatoria cuando el montante total del IVA que resultaría deducible según la prorrata general exceda de un 20 por 100 del que resulta deducible en la prorrata especial.*

*Ello exige que el plazo para la opción sea razonable, en el sentido de que dicho plazo permita a los sujetos pasivos saber los efectos que uno u otro sistema de deducción tendrán previsiblemente sobre la cuantía deducible. Una cosa es que la Ley obligue a optar expresamente por la prorrata especial -mero error, debió decir "general" - (en lugar de establecer la prorrata especial como el sistema normal de deducción), lo cual puede resultar compatible con la Directiva. Pero otra muy distinta es que se obligue a efectuar esa opción expresa antes de comprar los terrenos (que tienen la consideración de existencias, a utilizar exclusivamente en operaciones sujetas), y por tanto antes de poder prever las consecuencias de la opción, siendo indudable que un plazo que obliga a optar a ciegas, y cuyo incumplimiento supone que el derecho a la devolución de 415 millones de pesetas quede reducido a 49 millones, infringe manifiestamente la Directiva.*

La anterior jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido recogida como doctrina de este Tribunal Central en resoluciones como la de 23 de enero de 2014, RG 4317/2011, o la de 24 de abril de 2014, RG 2642/2012 y, de conformidad con la misma, no es posible admitir como motivo de improcedencia para aplicar la prorrata especial el hecho de no haber optado formalmente por ella.

Establecido lo anterior, debemos analizar el siguiente motivo por el que la Inspección no ha considerado procedente aplicar la prorrata especial en los ejercicios 2011 y 2012, consistente en la falta de aplicación efectiva de la prorrata especial por parte del obligado tributario que, según la Inspección, no ha tenido en cuenta en la deducción de cuotas soportadas el destino previsible de los bienes adquiridos, sino que ha pretendido la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas sin aplicar ninguna modalidad de prorrata.

En relación con el ejercicio 2011, la entidad realiza exclusivamente entregas de inmuebles sujetas y exentas del impuesto, como resulta del Libro registro de facturas emitidas aportado, por lo que no declara bases imponibles de IVA devengado en ningún periodo trimestral.

Asimismo, del Libro registro de facturas recibidas resulta que en el ejercicio 2011 soporta cuotas por importe total de 1.380.788,01 euros, de las que deduce 1.195.389,22 euros. De las cuotas soportadas deducidas, 884.529,72 euros corresponden a adquisiciones de solares, y 263.024,20 euros a adquisiciones de locales comerciales. Del importe de cuotas soportadas no deducidas, 153.985,35 euros corresponden a adquisiciones de promociones de viviendas terminadas y 31.413,44 euros a reparaciones de viviendas terminadas.

A partir de lo expuesto, este Tribunal considera que no puede admitirse la conclusión alcanzada por la Inspección respecto a la pretensión de deducción total de las cuotas soportadas por parte de la reclamante, puesto que claramente no las ha deducido en su totalidad y, por otra parte, tampoco ha ignorado el destino previsible de

los bienes y servicios adquiridos, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, al no haber deducido las cuotas soportadas en adquisiciones de viviendas terminadas, y sí las soportadas en adquisiciones de solares y locales comerciales. Es decir, no es correcto, como hace la Inspección, descartar que la entidad esté aplicando efectivamente la modalidad de la prorrata especial para determinar las cuotas soportadas deducibles, con independencia de que dicha prorrata especial haya sido correctamente aplicada de conformidad con el artículo 106 de la Ley del impuesto.

Por tanto, los motivos de regularización adoptados por la Inspección en el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, no son conformes a Derecho, procediendo la anulación del acto impugnado.

La misma conclusión es aplicable respecto al acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2012, en el que la entidad, de acuerdo con los datos del Libro registro de facturas recibidas, soportó cuotas por importe total de 580.423,82 euros, de las que deduce un importe de 535.154,93 euros. De esta forma, procede asimismo la anulación del acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2012.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas,

#### ACUERDA

**estimarlas**, anulando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.