

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

Referencia: NFJ068437

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de octubre de 2017

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 1886/2014

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir.** *Cuotas abonadas a un club financiero.* La cuestión a analizar es la deducibilidad del IVA soportado correspondiente a las cuotas sociales de un Club Financiero. Sostiene la entidad que se trata de centros de negocios, no entidades recreativas, y que allí celebra reuniones y eventos con clientes de sus empresas, directivos y empresarios para mantener o establecer relaciones mercantiles. Para acceder a las instalaciones es preciso ser socio del Club, y para ello se pagan las cuotas sociales de la administradora y socia única, y las del apoderado de la entidad. No obstante, la entidad no aporta prueba alguna de ello, más allá de sus manifestaciones: no hace referencia ni acredita ningún evento concreto allí realizado, ni los asistentes, a efectos de comprobar si efectivamente tenían fines empresariales, ni tampoco hace referencia a reuniones concretas celebradas en los citados clubes. Es cierto que los clubes se publicitan como lugares para facilitar a empresarios y profesionales un clima de bienestar y eficacia necesario para desarrollar sus relaciones comerciales y personales, pero se trata de clubes sociales. Disponen de infraestructura para ser utilizada para reuniones empresariales y eventos, pero las instalaciones empresariales, salas de reuniones, espacios de eventos etc, serían utilizables pagando por ello -no se incluye en las cuotas-, y la empresa no acredita haber hecho uso de ese tipo de servicios a los que da acceso al club, ni tampoco los asistentes. Igual que se puede celebrar un evento de la empresa, respecto del que habrá que analizar la deducibilidad de los gastos incurridos, se puede celebrar también un evento privado de la socia y administradora, por poner un ejemplo. Por mucho que sean lugares donde se pueden llevar a cabo actividades de interés profesional, se trata de clubes sociales con restaurantes, gimnasios, donde se celebran exposiciones, conferencias de temas diversos, jornadas gastronómicas, etc. Claramente se trata de entidades de carácter social y recreativo, por mucho que sus instalaciones se puedan utilizar para fines empresariales, lo que no queda acreditado en el presente caso. De esta forma, se rechaza la deducibilidad del IVA correspondiente a las cuotas sociales de estos clubes, al amparo del art. 96.Uno.4.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 139, 150 y 183.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102, 103 y 104.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 96, 99, 103, 106 y 107.

Constitución Española, arts. 24 y 25.

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), reunido en Sala, ha visto el recurso ordinario de alzada interpuesto por la entidad **X, S.L.**, con **NIF ...**, actuando en su nombre y representación D. **Jx...**, con **NIF ...** y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 27-01-2014 de las reclamaciones acumuladas nº 15/5613/11, 15/5605/11 y 15/6684/12, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005/2006/2007, y 2011.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De la documentación incorporada al presente recurso de alzada se desprenden los hechos siguientes:

#### En relación con el ejercicio 2005. Procedimiento de comprobación limitada.

El 02/02/2007, el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de A Coruña emitió un requerimiento en relación con las autoliquidaciones del IVA del ejercicio 2005 por el que solicitaba a la entidad que aportara la documentación que permitiera: contrastar que los datos de los Libros han sido transcritos de forma correcta en las autoliquidaciones y el resumen anual de IVA, y comprobar los requisitos formales de las facturas; contrastar que las bases imponibles de IVA deducible con los datos facilitados por los proveedores; comprobar las deducciones por adquisiciones de bienes de inversión; y comprobar las deducciones por adquisiciones de bienes y servicios corrientes. Con la notificación de dicho requerimiento se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada que podría finalizar con la práctica de una liquidación provisional. La entidad contestó a lo solicitado aportando documentación.

En fecha 29/03/2007 se emite propuesta de liquidación provisional en la que la Administración hace constar que se minoran algunas cuotas deducidas por haberse deducido antes del nacimiento del derecho a deducir.

Dicha propuesta se confirma por la Administración mediante Liquidación provisional de 08/05/2007.

#### En relación con el ejercicio 2006. Procedimiento de comprobación limitada.

El 30/10/2007 el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de A Coruña, emitió un nuevo requerimiento, esta vez en relación con el IVA del ejercicio 2006, por el que, al igual que en el anterior, referido a 2005, solicitaba a X que aportara la documentación que permitiera acreditar lo declarado en sus autoliquidaciones.

Con la notificación de dicho requerimiento se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, que podría finalizar con la práctica de una liquidación provisional. No obstante, finalizó el 16/12/2008 con la comunicación a la entidad del inicio de un procedimiento inspector que incluía el objeto de dicha comprobación limitada.

#### En relación con el ejercicio 2007. Procedimiento de comprobación limitada.

El 24/09/2008 el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de A Coruña, emitió un nuevo requerimiento, esta vez en relación con el IVA del ejercicio 2007, por el que, al igual que en los anteriores, solicitaba a X que aportara la documentación que permitiera acreditar lo declarado en sus autoliquidaciones.

Con la notificación de dicho requerimiento se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, que podría finalizar con la práctica de una liquidación provisional. No obstante, finalizó el 16/12/2008 con la comunicación a la entidad del inicio de un procedimiento inspector que incluía el objeto de dicha comprobación limitada.

#### En relación con los ejercicios 2005/2006/2007. Procedimiento inspector.

Las actuaciones inspectoras de comprobación fiscal, de alcance general, relativas al Impuesto sobre Sociedades 2005 y 2006 e IVA, 2005, 2006 y 2007, se iniciaron mediante Comunicación notificada a la entidad, el 16/12/2008.

Durante las actuaciones inspectoras se extendieron diligencias los días, 13-01-2009, 23-01-2009, 09-07-2009, 21-07-2009, 02-12-2009, 11-01-2010, 09-07-2010, (en la que el representante de la obligada solicitó suspensión hasta el 18 de noviembre siguiente), 18-11-2010, 05-04-2011, 07-04-2011, (que incluye el inicio del trámite de audiencia con la puesta de manifiesto del expediente) y de 28-04-2011, fecha en que, además, se extendieron el acta de disconformidad **A02** ... por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, y el acta de disconformidad **A02** ... por el IVA de los ejercicios 2005/2006/2007.

En las diligencias no se refleja fecha alguna de continuación de actuaciones (se dice que se concertaría telefónicamente) a excepción de la de 09/07/2010, que recoge la solicitud de suspensión de las actuaciones ya aludida, y de la de puesta de manifiesto del expediente, que fija el día de firma de las actas.

La interesada no formuló alegaciones en el trámite de audiencia.

En el acta extendida por IVA se indica que en el plazo comprendido entre el 13/01/2009 y el 05/04/2011 se han producido dilaciones en el procedimiento inspector por un total de 812 días, siendo el motivo, "retraso aportar documentación y suspensión de actuaciones".

En fecha 03/10/2011 el Inspector Regional dictó Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, respecto de la que la obligada no formuló alegaciones, notificándolo el 14/10/2011, resultando:

Cuota	242.024,41
Recargos	0,00
Intereses de Demora	56.261,18
Deuda a ingresar	298.285,59

La regularización practicada abarca los siguientes aspectos:

- En primer lugar, la entidad arrendaba a su administrador una vivienda en C/ ..., en ..., repercutiendo IVA por el mismo al considerar que no se aplicaba la exención del artículo 20.Uno.23 de la LIVA por prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera. No obstante, la Inspección considera que los servicios prestados no son de este tipo, y por tanto el arrendamiento habría estado exento de IVA.

- Lo anterior determina que en los ejercicios regularizados la entidad haya realizado operaciones sujetas y no exentas, junto con operaciones exentas, de forma que deberá aplicar la regla de prorrata a efectos del derecho a deducir.

- La vivienda anterior es transmitida a principios de 2006, y se inicia (en 2005 ya hay costes imputados) la construcción de otra vivienda sita en la C/ ..., ..., que posteriormente se arrienda al administrador. La entidad dedujo todos los costes de construcción de esta vivienda. La Inspección considera que no procede esta deducción total, y realiza cálculos en cada ejercicios para determinar si procede aplicar la prorrata general (se aplica en 2007) o la prorrata especial (se aplica en 2005 y 2006).

En función de lo anterior, se minora el IVA devengado repercutido por la entidad, y también las cuotas de IVA soportado deducibles, resultando la regularización recogida en el Acuerdo de liquidación.

En la misma fecha, 14/10/2011, le fue notificado a la obligada un Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador derivado del Acuerdo de liquidación anterior, en el que se imponía una sanción total de 148.319,85 €, en algunos periodos por la infracción del artículo 191 de la LGT, y en otros por el artículo 195 de la LGT.

Contra dichos acuerdos, X interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Galicia, a las que se asignaron los números 15/5613/11 la dirigida contra la liquidación y 15/5605/11, la dirigida contra la sanción.

## Segundo:

En relación con el ejercicio 2011. Procedimiento inspector.

El 11/04/2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia comunicó a la obligada el inicio de un procedimiento inspector por el IVA del ejercicio 2011, actuaciones de carácter parcial dirigidas a constatar que el contenido de las declaraciones presentadas se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

Como consecuencia del mismo, en fecha 07/11/2012 se dicta Acuerdo de liquidación del que resulta una cantidad a devolver a la entidad de 1.061.729,68 euros, siendo la devolución solicitada inicialmente de 1.123.022,34 euros.

La regularización practicada abarca los siguientes aspectos:

- Se minora el IVA devengado declarado por haber repercutido IVA en un arrendamiento de vivienda que estaba exento de IVA a juicio de la Inspección (los servicios prestados no son los propios de la industria hotelera).

- Se minorará el IVA soportado deducible por considerar la Inspección que las cuotas mensuales pagadas al Club Financiero Y y al Club Financiero de ... no son deducibles por el artículo 96.Uno.4 de la LIVA, al tratarse de servicios de carácter recreativo que no sirven fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial.
- En el 4T, además de lo anterior, también se considera no deducible el IVA soportado por la adquisición de cestas de Navidad para repartir a los empleados.
- También en el 4T se determina la prorrata general aplicable por realizar operaciones exentas y otras no exentas.

Contra dicha liquidación, notificada el 21/11/2012, la interesada promovió ante el TEAR de Galicia la reclamación nº 15/6684/12.

#### **Tercero:**

El TEAR de Galicia, acumulando las reclamaciones 15/5613/11, 15/5605/11 y 15/6684/12, dictó resolución en fecha 27/01/2014.

En su Resolución, se desestiman las alegaciones relativas al incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, así como las relacionadas con la exención o no exención del alquiler de vivienda al administrador, y la deducibilidad de las cuotas mensuales del Club Financiero.

En cuanto a la prorrata, estima el TEAR lo alegado en cuanto a que al tratarse la vivienda construida de un bien de inversión, debe seguir su propio régimen de deducciones. Por los ejercicios 2005 y 2006, en los que resultó aplicable la prorrata especial, el TEAR confirma la regularización; por los ejercicios 2007 y 2011, en los que se aplicó por la Inspección la prorrata general, debe actuarse conforme al artículo 107 de la LIVA y regularizar las deducciones practicadas por las cuotas soportadas en los bienes de inversión. Se anulan las liquidaciones para que la Inspección efectúe esta regularización de deducciones.

Se confirma también la sanción, sin perjuicio de la modificación de la base cuando se recalculen las liquidaciones en base a la estimación parcial efectuada.

#### **Cuarto:**

No conforme con dicha resolución, la entidad interpuso el presente recurso de alzada ante este TEAC, en base a las siguientes alegaciones:

- Considera que la dilación de 812 días no está debidamente motivada. Además, respecto de 2006 y 2007 sitúa el inicio del procedimiento en la notificación del requerimiento que iniciaba un procedimiento de comprobación limitada.

- Analiza los servicios prestados respecto de la vivienda arrendada, y considera que son propios de la industria hotelera, por lo que no se aplica la exención de IVA al arrendamiento.

- En caso de no aceptarse lo anterior, incide de nuevo en que se trata de un bien de inversión, que sigue su propio régimen de deducciones. Considera que al tratarse de un bien de inversión, susceptible de operaciones exentas o no exentas, excluye la aplicación de la prorrata especial, más aún respecto de las cuotas soportadas durante la construcción pues no había todavía ninguna actividad exenta.

- Asimismo, considera deducibles las cuotas pagadas por el Club Financiero, pues son centros de negocios y no entidades recreativas.

- Finalmente, excluye la culpabilidad a efectos de imposición de sanción, por interpretación razonable de la norma.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto 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 (LGT) 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 (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

### Segundo:

La primera cuestión planteada afecta a la corrección formal del procedimiento de comprobación referido al IVA de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, que se inició el 16/12/2008 y finalizó con la notificación a la obligada, el 14/10/2011, del acuerdo de liquidación de 03/10/2011. Y al decir esto, ya nos estamos pronunciando sobre una de las afirmaciones efectuadas por la recurrente en el escrito dirigido a este Tribunal Central.

Indica la interesada que en el Acuerdo de liquidación el Inspector Jefe señala que los procedimientos de comprobación limitada del IVA de los ejercicios 2006 y 2007 se iniciaron con requerimientos notificados a la obligada el 05/11/2007 y el 30/09/2008, y terminaron por el inicio de un procedimiento Inspector que incluía el objeto de las comprobaciones limitadas (artículo 139-1-c de la Ley 58/2003). Y que, como las actuaciones se demoraron entre las fechas de notificación de dichos requerimientos y el 3 de octubre de 2011, aunque el TEAC considerara justificado el cómputo de los 812 días de dilación, incluso en ese caso, -dice-, en la fecha en que se dictó la liquidación habría prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

A este respecto señalamos lo siguiente:

El artículo 139.1 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece: *“El procedimiento de comprobación limitada terminará ... Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.”*

Así lo tiene declarado este TEAC, entre otras en la resolución nº RG 3604/2006: *“Si comienza un procedimiento de comprobación limitada respecto de un tributo y ejercicio y posteriormente se inicia un procedimiento de inspección respecto del mismo tributo y ejercicio, necesariamente ha de entenderse que el inicio de dicho procedimiento de inspección pone fin al procedimiento de comprobación limitada, ya que una de las formas de finalización de dicho procedimiento de comprobación limitada es el inicio de un procedimiento inspector[1]”.*

En consecuencia, no cabe admitir la pretensión de la recurrente dirigida a situar la fecha de inicio del procedimiento inspector en la de inicio de los procedimientos de gestión de comprobación limitada no finalizados (2006 y 2007), pues son procedimientos distintos y estos últimos finalizan precisamente porque comienza el otro.

Así, en línea con lo declarado por el TEAR en la resolución recurrida, consideramos que el procedimiento de inspección de alcance general, referido a los ejercicios 2005 a 2007, se inició el 16/12/2008 y finalizó con la notificación del Acuerdo de liquidación el 14/10/2011, abarcando un período de 1033 días.

### Tercero:

La regulación del procedimiento inspector se halla contenida en la LGT, la cual dispone, con carácter general, respecto del período de duración, que:

*“Las actuaciones del procedimiento inspector deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley...”* (artículo 150.1).

El artículo 104.2 párrafo 2 de la LGT, dispone:

*“Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputables a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.*

La especificación reglamentaria viene regulada en el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio), en adelante RGAPT, que dispone:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado.

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar”.

Y en el artículo 102.5 del mismo RGAPT:

“A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales”.

#### Cuarto:

Dentro del período de duración del procedimiento que ahora nos ocupa, 1033 días, la Inspección computó una dilación continuada de 812 días.

Dos son los motivos alegados por la Inspección para computar la dilación: suspensión de las actuaciones y retrasos en la aportación de documentación.

Pues bien, describe el TEAR (con acierto a juicio de este TEAC) en la resolución aquí impugnada la situación del modo siguiente:

A los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras, el actuario computa un total de 812 días de dilaciones no imputables a la Administración, con la siguiente argumentación:

“En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado en el art. 150 LGT y en los art. 102, 103 y 104 RGAT debe atenderse a las siguientes circunstancias:

Cómputo del plazo. No se computan los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración que se relacionan a continuación:

- Dilaciones no imputables a la Administración:

<u>Motivo de dilación/interrupción</u>	<u>Fecha inicio</u>	<u>Fecha fin</u>	<u>Nº días</u>
Retraso aportar documentación y suspensión actuaciones	13-01-2009	05-04-2011	812

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo ..., del tiempo transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 812 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 ...”.

La reclamante alega, al respecto, que la dilación que se menciona en el acta, en el informe y en el acuerdo de liquidación, por 812 días, no está motivada, ni se detalla a que responde de forma concreta, por lo que desde su punto de vista no puede ser considerado como tal.

Analizado el expediente, este Tribunal considera que en el presente caso el período de dilación de 812 días por causa no imputable a la Administración, sí está motivado, ya que la Inspección identifica la causa o motivo concreto de la dilación (Retraso aportar documentación y suspensión actuación), y además, queda acreditado con los documentos obrantes en el expediente instruido.

Consultado el expediente resulta que, en la comunicación de inicio de actuaciones en donde se le cita para el día 13-01-2009, se le solicita, la siguiente documentación:

- Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso.
- Escritura de constitución y estatutos de la Entidad. Escritura de nombramiento de cargos.
- Libros Registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario. en cuanto a actividades empresariales, profesionales, artísticas o agrarias, así como los justificantes que respalden las anotaciones. Los libros citados deberán aportarse, si es posible, en CD, formato EXCEL.
- Justificantes de las anotaciones contables (facturas emitidas, recibidas, gastos de personal...).
- Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Contratos y documentos con trascendencia tributaria.
- Justificantes de las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, en su caso.
- Extractos de cuentas bancarias del período 01/01/2005 a 31/12/2007.

El día de la comparecencia, el 13-01-2009, se extiende diligencia en la que se relaciona la documentación que se aporta:

- Copia de escritura de apoderamiento otorgada el 30-11-2005 por la entidad **X SL** a favor de **Jx...** y copia de DNI del Sr. **Jx...** .
- Autorización de representación de **X SL**, otorgada por **Jx...**, a favor de D. **Cx...** . Esta autorización tiene número de referencia ... y está otorgada y aceptada el 13-01-2009.
- CD-R que, según manifiesta el compareciente, contiene la siguiente documentación:

1. Libros 2005-2006-2007
2. Registros de IVA de 2005-2006-2007
3. Extractos bancarios de las siguientes entidades: **Banco K, Banco Z, Banco T, Banco Q** de los ejercicios 2005 a 2007
4. Escrituras de constitución de la sociedad de transformación a SL, de redefinición y escritura de poder y DNI del representante.

(no se aportan los justificantes de las anotaciones contables, contratos y documentos con trascendencia tributaria y los justificantes de las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades)

En la citada diligencia se recogen, además, una serie de manifestaciones del compareciente sobre las actividades realizadas por la entidad; y, al mismo tiempo, se le solicitan, los contratos de compras y ventas de inmuebles, contratos de arrendamientos y justificantes de deducciones practicadas, a aportar en la siguiente visita. Por último se indica que la próxima visita se concertará telefónicamente.

En la diligencia de fecha 23 de enero de 2009, se relaciona la documentación que se aporta en ese momento:

- Cálculos de las deducciones aplicadas en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 (incompleto).
- CD-R que, según manifiesta el compareciente, contiene la siguiente documentación:

1. Contratos de arrendamientos
2. Ventas de inmuebles de los años 2005 y 2006.

y se le advierte que deberá presentar en la próxima visita, que se concertará telefónicamente, la documentación de deducciones pendientes.

En la diligencia de 09-07-2009 se solicita al compareciente la siguiente documentación:

- Libro Diario de 2005-2006-2007 (se aportó CD con libros con asientos mensuales)
- Facturas emitidas de los siguientes periodos: 01-2004, 11-2004, 03-2005, 10-2005, 06-2006 y 09-2006.
- Facturas recibidas de los siguientes periodos: 03-2004, 12-2004, 04-2005, 10-2005, 06-2006 y 11 -2006.
- Relación de trabajadores con fechas de alta y baja
- Relación de sociedades definidas en las diferentes cuentas de Ingresos como "empresas vinculadas" y como "empresas del grupo"
- Detalle de las siguientes cuentas:

1. Cta 7606-Ingresos de participaciones en capital
2. Cta 7055-Prestación de servicios empresas vinculadas
3. Cta 70506-Prestación de servicios empresas del grupo
4. Cta 7057-Prestación de servicios **X Portugal**
5. Cta 7596-Ingresos por servicios de dirección Adm. grupo
6. Cta 7780-Ingresos extraordinarios
7. Cta 7710-Beneficio venta inmovilizado
8. Cta 6990-Dotación provisión insolvencias créditos como plazo

y se reitera que el compareciente deberá aportar en la próxima visita, que se concertará telefónicamente, documentación de deducciones pendientes.

En la diligencia de 21-07-2009, se hace constar:

“El compareciente envió, según él, toda la documentación solicitada por correo electrónico. Se han recibido varios correos electrónicos y, a fecha de hoy, está pendiente de contrastar la documentación recibida con la solicitada”.

Al mismo tiempo la actuario pone de manifiesto la existencia de dos errores en la diligencia de 09-07-2009 relativos a las facturas emitidas y recibidas que se solicitan.

En la diligencia de 02-12-2009, el compareciente solicita un tiempo para poder aportar tanto la documentación que tiene pendiente como la que se le pueda solicitar. La actuario le comunica que acepta y accede a la solicitud, y además, pone de manifiesto que faltan por aportar los justificantes de las deducciones pendientes de aplicar. Por último se indica que la próxima visita se concertará telefónicamente.

En diligencia de fecha 11-01-2010, la actuario relaciona la documentación que solicitó al compareciente en correos electrónicos de fechas 21-12-2009 y 23-12-2009. Además hace constar que el compareciente envió documentación, por correo electrónico, quedando pendiente de revisar la documentación aportada y valorar si se ha completado la solicitud enviada. Asimismo pone de manifiesto la existencia de una petición inicial de todas las facturas de la actividad, y que el compareciente manifestó que el volumen de documentación era grande, por lo que aquella aceptó que se fueran solicitando y aportando cosas concretas, y que por ese motivo se imputaba al contribuyente la dilación por el tiempo que se tardaba en tener todo lo que se consideraba necesario para la comprobación. Finalmente se indica que la próxima visita se concertará telefónicamente.

En diligencia de 09-07-2010 el compareciente solicita la suspensión de las actuaciones de unos 4 meses hasta 18 de noviembre de 2010, aceptando la actuario la solicitud y comunicándole que a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se considera que, como consecuencia de la solicitud de suspensión de las actuaciones, el contribuyente ha incurrido en dilación de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del artículo 104 del Rgto. Gral. de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio). Se fija como día de continuación de las actuaciones el 18 de noviembre de 2010.

En diligencia de 18 de noviembre de 2010, se solicita justificación de los gastos registrados en las cuentas "RELACIONES PUBLICAS" y "GASTOS DE VIAJE", manifestando el compareciente que aportará la documentación

cuando disponga de ella. La actuario le comunica que, en caso de aportarla en comparecencia, deberá avisar, previamente.

En diligencia de fecha 05-04-2011, el compareciente aporta la siguiente documentación:

-Escrito de manifestaciones explicando los motivos sobre los criterios aplicados en las declaraciones realizadas.

-Cuadro-resumen de gastos de las viviendas que fueron alquiladas al administrador .

-Detalle de los gastos (de 2005) de la vivienda alquilada en este período

-Detalle de los gastos (de 2006) de la vivienda alquilada en este período

-Detalle de los gastos (de 2007) de la vivienda alquilada en este período

A la vista de los datos anteriores, es evidente que la documentación requerida en la comunicación de inicio de actuaciones, que debió aportarse en fecha 13-01-2009, terminó de aportarse en fecha 05-04-2011, por lo que existe retraso por parte de la entidad en la aportación de la documentación que le fue requerida, necesaria para la comprobación que se estaba efectuando; además existe una suspensión de las actuaciones entre el 09-07-2010 y el 18-11-2010, solicitada por el contribuyente.

Por tanto, de conformidad con el artículo 104.a) y c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en el presente caso existe una dilación imputable al contribuyente entre el 13 de enero de 2009 y el 5 de abril de 2011 (812 días).

En definitiva, y como resultado de lo expuesto, procede confirmar el periodo de dilación descontado en el cómputo del plazo de duración de las actuaciones.

En consecuencia, teniendo en cuenta que en este caso el procedimiento de inspección se inició el 16 de diciembre de 2008, con la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones de 12 de diciembre de 2008, y que del tiempo total transcurrido hasta la fecha de notificación del acuerdo de liquidación, no se deben computar 812 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y los artículos 102 y 103 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, es evidente que en el presente caso no se ha incumplido el plazo a que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de la Ley General Tributaria, debiendo concluirse que las actuaciones han finalizado dentro del plazo legal de duración, y por tanto, no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

#### Quinto:

A lo señalado por el TEAR añadir que el contribuyente no niega ante la Inspección (no formula alegaciones frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta), ni en las alegaciones formuladas tanto ante el Tribunal Regional como ante este TEAC, la realidad objetiva de las dilaciones por retrasos y solicitudes de aplazamiento que le imputa la Inspección.

Limitándose ante TEAR y TEAC a alegar una genérica insuficiente motivación, motivación de las dilaciones que imputa la Inspección, motivación respecto de la que el Tribunal Supremo (v. gr. STS de 20-06-2012 – rec. nº. 5550/2008) únicamente exige exteriorizar “la causa que las motiva y su duración”, contenido mínimo que concurre en el caso que nos ocupa, sin perjuicio de que examinando el expediente se pueda concretar de una forma más completa cada dilación, su causa y su duración. Sorprendiendo adicionalmente a este TEAC que pretenda el recurrente una motivación cualificada en el Acuerdo de liquidación cuando ninguna alegación formuló frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta, la cual ya imputaba tales dilaciones al contribuyente.

Así las cosas, el Alto Tribunal, en sus sentencias de 24 y 28 de enero de 2011, 24 de noviembre de 2011, 19 de abril de 2012, 27 de junio de 2012 y 28 de septiembre de 2012, ha declarado la improcedencia de identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente, para atribuirle sin más las consecuencias del retraso en el suministro de la documentación, al tener relevancia sólo en el cómputo del plazo la imposibilidad de continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Es decir, no procede para apreciar la existencia de una dilación la consideración objetiva y aislada de un retraso en la aportación de documentación por parte del inspeccionado, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del

plazo aquella dilación que impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, tal y como alega la parte actora.

Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilaciones por el presunto incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento. Esta línea jurisprudencial es seguida por otras sentencias posteriores como las de 29 de enero de 2014 (RC 4649/2011), y 25 de septiembre de 2015 (RC 3973/2013).

Ahora bien, la aplicación de la anterior doctrina ha sido matizada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 20 de diciembre de 2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 2298/2015, resolviendo la concurrencia o no de dilación respecto de la falta de aportación de una Escritura pública útil a los efectos del procedimiento inspector y, en consecuencia, estando la Administración plenamente legitimada para recabarla, razona lo siguiente:

...producida la dilación y constatado el dato objetivo del transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora. Resulta rechazable el automatismo con el que opera el recurrente, afirmando sin más de forma tautológica, que las dilaciones que se le imputaron no impidieron ni dificultaron la actuación inspectora".

Asimismo, en la sentencia de 29 de enero de 2014 ( RC 4649/2011 , FD Segundo.3), dijimos: " En cualquier caso, la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la Administración Tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pues no se olvide que el último párrafo del artículo 31 señala que "la interrupción del computo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse" por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones".

Y en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 23-01-2017 (rec. n.º. 2554/2015):

"En el caso que nos ocupa, no existe duda que objetivamente los aplazamientos que se le concedieron al obligado tributario a su solicitud y la no aportación en tiempo de los documentos requeridos, constituyen dilaciones en los términos definidos reglamentariamente. Como en tantas ocasiones se ha indicado por este Tribunal la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

Pero para que la dilación pueda imputarse al obligado tributario, en el sentido de excluirla del plazo de duración máximo del procedimiento, se precisa la concurrencia de un elemento teleológico o finalista, que es el que parece señalar la parte recurrente que falta en el presente caso. No basta, pues, la simple dilación, el mero transcurso del tiempo, se precisa que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el curso de las actuaciones. Concurriendo ambos requisitos el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones.

Hemos añadido en nuestra jurisprudencia que producida la dilación objetiva por el transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora.(...)"

Señalándose además en la sentencia de 19 de julio de 2016 que:

"...una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con «normalidad» de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección.".

Criterio del Tribunal Supremo al que ya se acogió este TEAC en su resolución de 02-03-2017 (RG 5910/14).

Así las cosas entiende este Tribunal que se deben desestimar las pretensiones actoras de prescripción por excesiva duración del procedimiento inspector.

**Sexto:**

La segunda cuestión planteada es la referida a la exención o no exención del arrendamiento de vivienda realizado al administrador de la sociedad.

El artículo 20.Uno.23º de la LIVA recoge la exención de:

*“23.º 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 aquéllos.*

*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.(...)”.*

**X** arrendaba a su administrador la vivienda situada en C/ ... de ... hasta su transmisión en enero de 2006, y a partir de ese momento le arrienda una vivienda en la C/ ..., ... . Tratándose de un arrendamiento de vivienda, en principio estaría exento de IVA, pero **X** considera que presta al arrendatario servicios propios de la industria hotelera, y por ello repercute IVA. La Inspección y el TEAR consideran que los servicios prestados no son los propios de la industria hotelera, y por ello el arrendamiento debe estar exento de IVA.

Si acudimos a los contratos de arrendamiento, vemos:

- Que el arrendamiento de la edificación es para uso exclusivo de vivienda
- Que el inmueble se entrega completamente amueblado y con electrodomésticos.
- Que en el precio del alquiler van comprendidos el consumo de servicios y suministros individualizados, tales como agua, gas, electricidad, teléfono, así como los mantenimientos exteriores.
- El arrendador debe satisfacer también los gastos correspondientes a los servicios generales o comunes que correspondan a la vivienda dentro de la urbanización en que se halla ubicada.

Examinados los gastos en los que incurre **X** en dicha vivienda, vemos que hay contabilizados (en lo no relativo a la construcción de la vivienda de la C/...):

- Gastos de reparación y conservación varios (jardinería, mantenimiento piscina, ascensor, electrónica, carpintería)
- Gastos de reparación y conservación de edificios (vigilancia, seguridad, caldera, calefacción, electrónica, ascensor)
- Primas de seguros de hogar.
- Electricidad.
- Agua.
- Gasoil.
- Teléfono (teléfono, fax, comunicaciones, internet, multimedia).
- Tributos locales.

La Inspección dice que no consta en los contratos que **X** preste, o esté obligada a prestar, servicios propios de la industria hotelera de los enunciados en la LIVA (restaurante, limpieza, lavado de ropa), y que los prestados no se pueden considerar como análogos a estos. El TEAR comparte esta conclusión.

La LIVA considera “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, como ejemplos, los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería.

Los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. Es decir, la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas, servicio de habitaciones etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración.

La Dirección General de Tributos ha considerado servicios complementarios propios de la industria hotelera, además de los citados, los servicios de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad, así como los servicios de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad.

No obstante, no podemos considerar que en los casos que ahora analizamos **X** preste, ni se obligue a prestar, servicios análogos a los propios de la actividad de hostelería. De las cláusulas de los contratos sólo se desprende que en el precio del alquiler están incluidos los suministros y los gastos de comunidad o asimilados (los comunes que les corresponden en la urbanización en que se encuentra cada inmueble); además de lo anterior, constan contabilizados gastos de vigilancia, jardinería, piscina, ascensor, pero estos servicios no los podemos asimilar a los propios de la actividad hotelera, puesto que parecen más encaminados a mantener la propiedad arrendada en perfectas condiciones de uso y mantenimiento, y no a prestar servicios a las personas ocupantes de los inmuebles arrendados. Puede ser cierto que no sea habitual que el arrendador asuma los gastos de suministros, pero en cualquier caso es algo que queda a la voluntad de las partes y es perfectamente posible teniéndolo en cuenta a la hora del fijar la renta a pagar, sin que además pueda considerarse con ello que el arrendador le esté prestando esos servicios al arrendatario. Los otros servicios enunciados sí se los estará prestando **X** al arrendatario, pero no en su condición de arrendatario y como servicios adicionales al arrendamiento, sino como parte del compromiso asumido de tener y mantener los inmuebles en perfectas condiciones de uso y mantenimiento.

Por ello, consideramos ajustada a derecho la regularización efectuada por la Inspección en cuanto a este extremo, y consideramos que el arrendamiento por **X** a su administrador de las viviendas mencionadas debió estar exento de IVA.

### Séptimo:

Una vez concluido lo anterior, es claro que la entidad realizó actividades exentas y actividades no exentas de IVA simultáneamente en los periodos examinados, lo que nos lleva al análisis de la siguiente cuestión, que es la limitación de su derecho a deducir como consecuencia de ello.

Confirmado que el arrendamiento de vivienda al administrador es una actividad exenta, es clara la necesidad de aplicar la regla de prorrata en el presente caso, lo que no discute **X**. De acuerdo con los cálculos efectuados por la Inspección, en 2005 y 2006 debe aplicarse la prorrata especial, y en 2007 y 2011 la prorrata general.

El TEAR ya ha estimado que en los años en los que se aplica la prorrata general (2007 y 2011) debe efectuarse la regularización de las deducciones conforme a lo previsto en el artículo 107 de la LIVA para los bienes de inversión.

La entidad alega ante este TEAC que el TEAR no se ha pronunciado sobre las cuotas soportadas en 2005, donde considera que no es aplicable la prorrata especial dado que el artículo 106 de la LIVA habla de bienes o servicios “utilizados”, y en dicho ejercicio la vivienda estaba en construcción.

No obstante, este Tribunal no comparte esta afirmación. De acuerdo con el artículo 99.Dos de la LIVA: “*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*”. Por tanto, en dicho ejercicio 2005, las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios destinadas a la construcción de la vivienda debían deducirse en función del destino previsible del inmueble, estuviese en funcionamiento o no estuviese en funcionamiento.

Tal y como acertadamente explicó el TEAR, de la documentación del expediente se deriva que las actividades del contribuyente eran: alquiler de locales industriales (epígrafe 861.2 del IAE), servicios financieros y contables (epígrafe 842), gestión administrativa (epígrafe 849.7) y alquiler de embarcaciones (epígrafe 855.2). Además, en los ejercicios 2005 y 2006 también obtuvo la entidad ingresos por alquiler de viviendas, si bien no

afectaron a su prorrata de deducción, que se mantuvo en el 100%, debido al escaso volumen de operaciones exentas realizadas, lo que cambia al considerar que el arrendamiento de vivienda al administrador estaba exento de IVA, por disminuir ya la prorrata de deducción.

Pues bien, dadas las actividades realizadas por la empresa habitualmente, y las características propias del inmueble que se estaba construyendo, el destino previsible del mismo era la realización de una actividad exenta de IVA, sin que la entidad haya acreditado que el destino previsible (ni el efectivamente dado al entrar en funcionamiento) era otro, pues ya se ha concluido en el Fundamento de Derecho anterior que los servicios prestados junto con el arrendamiento no cambian el hecho de ser un arrendamiento exento de IVA.

La entidad alega que, al aplicar la prorrata, se está olvidando que se trata de un bien de inversión que por sus características podía haber sido cedido para otros usos con repercusión de IVA, o ser vendido con repercusión de IVA, o haberse realizado un arrendamiento no exento si se hubiesen prestado servicios que la Inspección aceptase como propios de la industria hotelera; por ello, considera que en los bienes de inversión el derecho a la deducción escapa a la consideración de que el posterior arrendamiento exento excluya de plano la deducibilidad del IVA soportado. Parece pretender la entidad que en los bienes de inversión no se tenga en cuenta el destino previsible a efectos de deducción, por cuanto son susceptibles de diversos usos, y dice que no tiene por qué prejuzgarse que el destino que se iba a dar al inmueble era una operación exenta de IVA.

Según doctrina de este TEAC (entre otras, resolución de 22 de septiembre de 2015, RG: 3393/2013, dictada en unificación de criterio):

*“SEXTO: La segunda cuestión que debe analizarse consiste en determinar si, a efectos de lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, procede determinar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el momento de ejercer el derecho a deducción en función del destino previsible, sin perjuicio de la regularización posterior si procede; o si, por el contrario, debería admitirse inicialmente la deducción de las cuotas sin atender al destino previsible de los bienes o servicios, posponiendo la regularización al momento en el que se materialice el destino efectivo.*

*El artículo 99.Dos de la LIVA dispone: “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.”*

*Este TEAC comparte la interpretación propuesta por la Directora recurrente, pues la palabra “previsible” implica antelación, lo que es incompatible con admitir la deducción total como si no existiera un destino previsible, soportado por datos objetivos, lógicos y prudentes, sin derecho a deducción y esperar a conocer si finalmente coincide con el destino efectivo para entonces posteriormente proceder a la regularización. Esa interpretación vaciaría de contenido el artículo 99.Dos de la LIVA, pues su aplicación en períodos posteriores carece de sentido si atendemos a la literalidad del precepto, dado que en ese momento temporal no estaríamos ya hablando de “destino previsible” sino de destino actual o efectivo. Y bien al contrario, el artículo 99.Dos LIVA otorga el derecho a la deducción de las cuotas deducciones soportadas, en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, en el momento de la adquisición de los mismos, imponiendo la obligación de rectificar la deducción cuando los bienes que se preveía destinar a operaciones que originan el derecho a deducir, finalmente se destinan a operaciones que no originan tal derecho”.*

De esta forma y de acuerdo con esta doctrina, atendiendo a este destino previsible y al artículo 99.Dos de la LIVA, la deducción del IVA soportado en la construcción de la vivienda no puede ser el 100%, pues la adquisición (o construcción en este caso) de ese bien no da derecho a deducir, y por ello hay que examinar la prorrata aplicable, como ha hecho la Inspección. Al analizar esta prorrata, resulta que en los ejercicios 2005 y 2006 es aplicable la prorrata especial, y la prorrata general en los siguientes, considerando este TEAC que son correctos los cálculos efectuados por la Inspección.

Es cierto, como ya dijo el TEAR, que las deducciones de las cuotas soportadas en la adquisición (o construcción) de bienes de inversión deben ser objeto de regularización conforme a lo previsto en el artículo 107 de la LIVA, pero ello no excluye que en los años de adquisición o construcción quepa aplicar la prorrata especial cuando se den las condiciones para ello conforme al artículo 103 de la LIVA. Posteriormente, a efectos de regularizaciones, habrá que comparar el IVA que se pudo deducir en el momento de la adquisición o construcción (0%) con el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los ejercicios en que deba efectuarse la

regularización, y si la diferencia entre ambos porcentajes para ese bien de inversión en concreto es superior a diez puntos porcentuales, habrá que efectuar la regularización correspondiente.

Confirmamos por tanto la Resolución del TEAR y el Acuerdo de liquidación, en relación con la prorrata aplicable en los ejercicios 2005 y 2006 (por los restantes ejercicios ya se ha anulado, al tener que practicarse también la regularización ordenada).

#### **Octavo:**

La siguiente cuestión a analizar es la deducibilidad del IVA soportado correspondiente a las cuotas sociales del Club Financiero Y y Club Financiero de... .

Sostiene la entidad que se trata de centros de negocios, no entidades recreativas, y que allí celebra reuniones y eventos con clientes de sus empresas, directivos y empresarios para mantener o establecer relaciones mercantiles. Para acceder a las instalaciones es preciso ser socio del Club, y para ello se pagan las cuotas sociales de la administradora y socia única, y las del apoderado de la entidad (en el Club Financiero de ...); y de la administradora y socia única, y un empleado por cuenta ajena de la entidad (en el Club Financiero Y).

No obstante, la entidad no aporta prueba alguna de ello, más allá de sus manifestaciones: no hace referencia ni acredita ningún evento concreto allí realizado, ni los asistentes, a efectos de comprobar si efectivamente tenían fines empresariales, ni tampoco hace referencia a reuniones concretas celebradas en los citados clubes.

Es cierto que los Clubes se publicitan como lugares para facilitar a empresarios y profesionales un clima de bienestar y eficacia necesario para desarrollar sus relaciones comerciales y personales, pero se trata de clubes sociales. Disponen de infraestructura para ser utilizada para reuniones empresariales y eventos, pero las instalaciones empresariales, salas de reuniones, espacios de eventos etc, serían utilizables pagando por ello (no se incluye en las cuotas), y la empresa no acredita haber hecho uso de ese tipo de servicios a los que da acceso al Club, ni tampoco, como hemos dicho, los asistentes. Igual que se puede celebrar un evento de la empresa, respecto del que habrá que analizar la deducibilidad de los gastos incurridos, se puede celebrar también un evento privado de la socia y administradora, por poner un ejemplo.

Por mucho que sean lugares donde se pueden llevar a cabo actividades de interés profesional, se trata de clubes sociales con restaurantes, gimnasios, donde se celebran exposiciones, conferencias de temas diversos, jornadas gastronómicas, etc. Claramente se trata de entidades de carácter social y recreativo, por mucho que sus instalaciones se puedan utilizar para fines empresariales, lo que no queda acreditado en el presente caso.

De esta forma, confirmamos la regularización inspectora y la Resolución del TEAR, que rechazan la deducibilidad del IVA correspondiente a las cuotas sociales de estos clubes, al amparo del artículo 96.Uno.4º de la LIVA.

#### **Noveno:**

Finalmente, por lo que respecta a la sanción, la entidad únicamente alega que actuó con un criterio razonable, y que en el Acuerdo sancionador no se motiva la culpabilidad ni se explica la falta de razonabilidad de la postura de la entidad.

De acuerdo con el artículo 183.1 de la citada LGT, *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley”*.

Esto es, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunal de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal

Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

El Acuerdo de imposición de sanción recurrido ante este TEAC, en el apartado destinado a “Culpabilidad de la conducta del sujeto infractor”, indica:

*“El artículo 183.1 de la Ley 58/2003 señala que <<Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta o en otra ley>>. Es suficiente, pues, un comportamiento negligente por parte de los obligados tributarios para poder calificar su conducta como una infracción tributaria, habiendo señalado el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), entre otras, en Resolución de 10/02/2000 (R.G. 5012/1999, 5013/1999 y 5014/1999, acumulados), que dicho comportamiento negligente <<... no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma>>. No es necesario, pues, un ánimo de defraudar, ni un ánimo de ocultar hechos a la Hacienda Pública, sino que es suficiente con que la conducta del obligado tributario ponga de manifiesto un cierto desprecio hacia los deberes que le impone la norma.*

*Pues bien, esa culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario puesto que ha presentado una declaración incorrecta, al declarar como sujeta y no exenta el alquiler de una vivienda al administrador y su familia, regularizando la Inspección dicha calificación en el curso del procedimiento, dando lugar a una actividad sujeta y exenta que exige la aplicación de la prorata en el cálculo de la deducción del IVA soportado. El obligado asimismo había declarado la construcción de una casa a alquilar al administrador, con lo que se ha beneficiado de la no aplicación de la prorata especial, lo que supuso que el obligado haya dejado de ingresar las cantidades debidas y ha acreditado asimismo improcedentemente cuotas a compensar en ejercicios futuros, conductas infractoras que no deben eximirse de sanción.*

*Considerando que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.*

*Además, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley General Tributaria. En el presente expediente, es clara e inequívoca la vulneración de la obligación que incumbe a todo sujeto pasivo a liquidar y declarar correctamente las rentas conforme a su naturaleza y con arreglo a los supuestos de hecho recogidos en la normativa aplicable, por lo que esta Dependencia entiende probada la culpabilidad del sujeto infractor, confirmando la propuesta de imposición de sanción”.*

El Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente respecto a la concurrencia de la culpabilidad en el ámbito del derecho tributario, estableciendo una jurisprudencia que se basa, entre otros, en los siguientes principios:

1. El artículo 25 de la Constitución Española (principio de culpabilidad) no permite que la Administración tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus “especiales” circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.

2. El artículo 24.2 de la Constitución Española (principio de presunción de inocencia) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad.

3. El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada incide sobre el elemento culpabilidad que es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

Estos principios se recogen, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014), de 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015), de 8 de noviembre de 2016 (recurso casación 2944/2015) y de fecha 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Este Tribunal considera que en base a dichos principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Administración Tributaria no ha probado ni motivado suficientemente la culpabilidad del obligado tributario en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, por lo que procede estimar las alegaciones presentadas por la entidad recurrente.

El Acuerdo sancionador se basa en que la declaración de la entidad fue incorrecta al considerar no exento el arrendamiento regularizado, y dice que no hay interpretación razonable de la norma, pero sin explicar motivo alguno para ello. Siendo de destacar que en el Acuerdo sancionador ni siquiera se explica en detalle la regularización efectuada, haciendo referencia únicamente a que la actuario ha considerado el arrendamiento sujeto y exento, de lo que deriva la regularización relativa tanto al IVA repercutido como al deducido, pero no se analiza por qué se ha considerado el arrendamiento exento, esto es, no hay mención a los servicios propios de la industria hotelera que la entidad considera que presta para entender que debe repercutir IVA por el arrendamiento, ni motivo alguno por los que la Inspección entienda que no son servicios propios de la industria hotelera. Este ha sido el motivo básico de la regularización, y no se menciona en el Acuerdo sancionador, por lo que difícilmente podemos considerar debidamente motivada y acreditada la culpabilidad.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el presente recurso de alzada,

**ACUERDA:**

**ESTIMARLO en PARTE**, confirmando la resolución recurrida en lo relativo a las liquidaciones tributarias pero anulándola en lo relativo a la sanción, que se anula.

[1] Claro es, en el caso de que, como expresamente dice el artículo 139.1.c) LGT, el procedimiento inspector incluya el objeto del de la comprobación limitada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.