BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ073045

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 28 de marzo de 2019
Sección 2.ª
R.G. 7845/2015

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Renuncia a las exenciones. *Validez de la renuncia a la exención del Impuesto.* La cuestión de fondo analizada es si la entidad podía aplicar la renuncia a la exención del Impuesto en la adquisición de unas naves industriales, cuyo destino previsible era su arrendamiento, por parte de una entidad a la que era aplicable la regla de prorrata en un porcentaje inferior al 100% en el año de la adquisición del inmueble.
La referencia del derecho a la deducción al destino previsible del inmueble adquirido, que se establece expresamente en la norma, obliga a la determinación del uso que se dará al inmueble y, en función del mismo, la concreción de si el Impuesto satisfecho por el mismo podrá ser deducible o no. En esta previsión es relevante el régimen de deducciones del contribuyente, como indica igualmente la norma, pero en todo caso debe estarse al destino específico y concreto del inmueble adquirido, que será el que determine la procedencia o no del derecho a la deducción y, con él, de la renuncia a la exención. Dicho esto, en la adquisición de unas naves industriales cuyo destino previsible era su arrendamiento sujeto y no exento, como así se hizo, es válida la renuncia y, con ella, la deducibilidad del IVA así soportado. Lo anterior es aplicable incluso en un supuesto en que la entidad adquirente aplica la regla de prorrata para determinar su IVA deducible y el porcentaje aplicable en el año de la adquisición del inmueble es inferior al 100%.
En este caso concreto, en el momento de adquisición de la nave, en marzo de 2007, la entidad procedió a su arrendamiento mensual, repercutiendo el Impuesto al tipo del 16%. Habiendo sido aportadas como pruebas las facturas emitidas por el arrendamiento desde el mes de marzo al mes de diciembre del 2007, en las que consta el impuesto repercutido, queda probado que la actividad a la que se destinó la nave era una actividad sujeta y no exenta, lo cual, por otra parte, no es sino la consecuencia del destino del inmueble al uso que le es más idóneo en atención a su naturaleza. Por lo tanto, debemos concluir que, en función de su destino previsible, la entidad tenía derecho a la deducción de todo el impuesto soportado en la adquisición de la nave. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20 y 105.
Ley 58/2003 (LGT), art. 105.
Código Civil, art. 1214.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA SEGUNDA
FECHA: 28 de marzo de 2019

RECURSO: 00-07845-2015
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA
RECURRENTE: **X SL** - NIF...
REPRESENTANTE: **Mx...**- NIF ...
DOMICILIO: ... - BARCELONA (BARCELONA)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución de la reclamación nº 08/11867/2011, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, en fecha 9 de marzo de 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. En fecha 23 de septiembre de 2010, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña fue dictada resolución de la reclamación n° 08/02077/2009, por la que la aquí interesada impugnaba la liquidación practicada por el IVA del ejercicio 2007. Dicha resolución acordó en su parte dispositiva: "estimar en primera instancia la presente reclamación anulando la liquidación impugnada". La causa de la anulación fue la práctica de una liquidación con carácter anual en lugar de por períodos trimestrales.

En fecha 18 de abril de 2011 fue notificado trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, iniciándose un procedimiento de comprobación limitada por la Dependencia Provincial de Gestión de Pedralbes-Sarriá, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido 2007.

2. El procedimiento de gestión concluyó el día 28 de junio de 2011 mediante notificación de la liquidación, la cual fue motivada en los siguientes términos:

"Se modifica la base imponible en relación con las facturas expedidas a **CA SL**, anotadas en el libro registro de facturas exentas, en el segundo trimestre, con el número 1, por una base de 663,40 euros y, en el tercer trimestre, con el número 4 por una base imponible de 7.835,40 euros; de acuerdo con la documentación aportada, se trata de tasas al arrendatario de un local de negocios y la repercusión del IBI; y por tanto deben formar parte de la base imponible del Impuesto. El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, establece que ' La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.'

Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de I.V.A. deducible en operaciones interiores, en concepto de adquisiciones de bienes de inversión, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1992. De la documentación aportada por la sociedad se ha podido comprobar que en fecha 09/03/2007 la sociedad adquiere una nave industrial (terreno y construcción) por importe de 11.900.000,00 euros y 1.904.000,00 euros de cuota soportada de IVA. En escritura con número de protocolo 1.062 en el apartado que hace referencia a la manifestación fiscal el vendedor renuncia a la exención del IVA establecida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto.

El porcentaje de deducción provisionalmente aplicable por la sociedad en el ejercicio 2007 es del 94 por 100 (porcentaje de prorrata definitivo del ejercicio 2006). En consecuencia, no procede la renuncia a la exención efectuada por el obligado tributario, puesto que el porcentaje de prorrata provisionalmente aplicable era distinto del 100 por 100. Por todo ello, en el primer trimestre se minora el IVA soportado deducible en bienes de inversión en 1.904.000,00 euros, al no admitirse la deducción de las facturas anotadas en el libro registro de facturas recibidas con los números 49 y 50 relativa a la adquisición de dicho inmueble.

Examinados los antecedentes de hecho que obran en el expediente se constata que el IVA correspondiente al ejercicio 2006 fue objeto de comprobación limitada por parte de este Órgano Gestor. El alcance de esta actuación se extendió a comprobar la procedencia de la aplicación de la regla de la prorrata y, en su caso, la determinación de ésta; de acuerdo con el requerimiento notificado en fecha 18-09-2007. El propio obligado tributario en contestación a este requerimiento manifiesta que el porcentaje definitivo de prorrata es del 94 por 100. El procedimiento de comprobación limitada se finaliza mediante resolución expresa en la que se acuerda que no procede regularizar la situación tributaria. En consecuencia, procede desestimar las alegaciones del obligado tributario en relación con la no procedencia de la regla de la prorrata en el ejercicio 2006, por cuanto el artículo 140.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que: 'Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en dicha resolución.'

Por otra parte, la prorrata definitiva del ejercicio 2006 es determinante a la hora de establecer si procede la renuncia a la exención del IVA en una operación inmobiliaria llevada a cabo en el ejercicio 2007, por cuanto el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 del IVA, el cual regula la renuncia a la exención de determinadas operaciones inmobiliarias, establece en el segundo párrafo que: 'Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra...' El artículo 105.Uno del mismo texto legal establece que: '... el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.'

Las actividades desarrolladas por el obligado tributario no constituyen sectores diferenciados de la actividad, de conformidad con el artículo 9 de la Ley del IVA, por cuanto sus porcentajes de deducción no difieren en más de 50 puntos porcentuales. A este respecto, se debe considerar que la actividad de aprovechamiento de pastos, operación exenta en aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º a) de la Ley 37/1992, se debe encuadrar en el grupo del CNAE 702 (alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia) el cual incluye en la subclase 70202 el alquiler de terrenos. De acuerdo con la consulta de la Dirección General de Tributos número 0361-99 el objeto de este tipo de contratos es el uso y disfrute de los frutos propios del terreno y por tanto se debe considerar que es el terreno el que es objeto de arrendamiento. Por otra parte, la sub-clave del CNAE alegada por el obligado tributario 0141 (actividades de servicios relacionados con la agricultura, mantenimiento de jardines) no comprende el aprovechamiento de pastos. Por tanto, el obligado tributario realiza en el ejercicio 2007 las siguientes actividades:.

1- Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia (CNAE 702) dentro del cual realiza operaciones sujetas y no exentas del Impuesto (arrendamiento de locales) por importe de 1.086.647,84 euros y operaciones exentas (arrendamiento de terrenos) por importe de 5.943,42 euros, en consecuencia el porcentaje de prorrata aplicable redondeando a la unidad superior es del 100 por 100.

2- Actividad agrícola (CNAE 011) por importe de 31.964,77 euros, porcentaje de deducción aplicable del 100 por 100.

3- Otras actividades empresariales (CNAE 748) por importe de 30.000,00 euros, porcentaje de deducción aplicable 100 por 100.

En consecuencia, las actividades desarrolladas no constituyen sector diferenciado de la actividad, no obstante, el porcentaje de prorrata definitiva aplicable en el ejercicio 2007 es del 100 por 100."

3. No conforme con la liquidación, el interesado interpuso reclamación ante el TEAR de Cataluña, el cual notificó la resolución en fecha 5 de mayo de 2015. La reclamación fue destimada por el TEAR de Cataluña al entender que no existían sectores diferenciados y que no quedaba probada la aplicación de la prorrata especial, resultando, por tanto, correcta la liquidación practicada.

Contra dicha resolución, el día 25 de mayo de 2015, el interesado interpuso el presente recurso de alzada alegando, en síntesis, que una vez anulada la liquidación, la Administración no puede volver a liquidar indefinidamente hasta que acierte. Por otro lado, la reclamante señala que el porcentaje de prorrata definitivo de 2007 fue del 100%, teniendo derecho a la deducción total y siendo correcta la renuncia a la exención.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la legalidad de la liquidación dictada por la AEAT.

3. En primer lugar, habiendo sido anulada la anterior liquidación, siendo el motivo de estimación de la reclamación el hecho consistente en que dicha liquidación fuese practicada con carácter anual, procede entrar a valorar la posibilidad de que la Administración tributaria vuelva a dictar una nueva liquidación del mismo año respetando, en este caso sí, los periodos trimestrales contemplados en la Ley del Impuesto.

En relación con esta cuestión, se debe hacer referencia a lo recogido en el Fundamento de Derecho décimo de la Resolución, de fecha 24 de noviembre de 2010, de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina de esteTribunal Económico-Administrativo Central:

"La última cuestión planteada estriba en determinar si la Administración, habiendo errado anteriormente al dictar liquidación en la aplicación o interpretación correcta de la norma tributaria, y acordada la anulación de la misma, conserva la facultad de dictar otro nuevo acto de liquidación en sustitución del anulado. En el escrito presentado por el Director General se cuestiona por éste si cuando una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo anula un acto impugnado entrando en el fondo del asunto, cabe que con posterioridad se pueda practicar una nueva liquidación por parte de la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos.

Pues bien, cuando un Tribunal Económico declara la nulidad de una liquidación, salvo que la anulación sea consecuencia precisamente de declararse en el fallo la inexistencia de la obligación tributaria (por ejemplo, la no realización del hecho imponible, exención, etc,), dicha anulación tendrá efectos sobre el acto administrativo de liquidación, pero no puede extenderse a la obligación tributaria subyacente, que nace por imperio de la Ley al darse las circunstancias definitorias del hecho imponible. Por ello, tanto si se trata de un defecto formal (procedimiento) como material (defecto en la cuantificación de base, error en el tipo, etc...), y aún cuando el fallo declare la nulidad radical del acto de liquidación, pero no afecte a la existencia de la obligación tributaria, subsistirá ésta con independencia de la anulación de la liquidación.

Pues bien, poniendo en relación la subsistencia de la obligación tributaria con el deber de la Administración de actuar en cumplimiento de sus fines, se deduce con claridad que la Administración tributaria, no sólo está facultada, sino que está obligada a dictar liquidación o a realizar cuantas actuaciones sean necesarias para poder llevar a cabo la función pública que le está encomendada. Está actuación en el ámbito tributario deberá ser desarrollada, como dice el reglamento de revisión al referirse al supuesto de actos previamente anulados, con aplicación de los principios propios de la actuación administrativa (transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites, y convalidación)."

Así mismo, la Sentencia del Tribunal Supremo nº 3816/2014, de fecha 29 de septiembre de 2014, en su Fundamento cuarto señala que:

"Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10 , 6386/09 , 6219/09 y 5043/09 , FJ 3º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03 , FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7 º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09 , FJ 5º), ya citadas ut supra]. (...)

No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando

todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española . Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98 , 4723/09 y 6393/09 , FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción .

La doctrina que reproducimos en los anteriores fundamentos es la que se contiene en la sentencia impugnada, pues considera que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito y siempre que no incurra en reformatio in peius . Siendo así, este recurso debe ser desestimado."

De conformidad con la doctrina anteriormente expuesta, y en atención a la información que obra en el expediente, la Administración podía volver a liquidar el impuesto, por lo que debemos desestimar la primera de las alegaciones del reclamante.

4. La cuestión de fondo que debe ser analizada es si el reclamante podía aplicar la renuncia a la exención del impuesto. El artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor Añsdido, Ley del IVA en lo sucesivo, establece que "las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales."

El artículo 105 del mismo texto legal establece que: "el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente."

La referencia del derecho a la deducción al destino previsible del inmueble adquirido, que se establerce expresamente en la norma, obliga a la determinación del uso que se dará al inmueble y, en función del mismo, la concreción de si el impuesto satisfecho por el mismo podrá ser deducible o no. En esta previsión es relevante el régimen de deducciones del contribuyente, como indica igualmente la norma, pero en todo caso debe estarse al destino específico y concreto del inmueble adquirido, que será el que determine la procedencia o no del derecho a la deducción y, con él, de la renuncia a la exención.

En este sentido, son ilustrativas las contestaciones a consulta de la Dirección General de Tributos, cuyos criterios en este particular este Tribunal hace suyos, de 5 de mayo de 2009, V...-09, y 29 de enero de 2014, V...-14. En ellas, atiende el referido Centro Directivo al uso previsible de los inmuebles adquiridos, que especifica en atención a su naturaleza, para denegar la procedencia del derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición de inmuebles de uso residencia, indiriéndose de la misma la improcencia de la renuncia a la exención.

Por otro lado, el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone que, "en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil.

La regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad', "disponibilidad' y "facilidad probatoria". Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

En este caso concreto, en el momento de adquisición de la nave, en marzo de 2007, la reclamante procedió a su arrendamiento mensual, repercutiendo el impuesto al tipo del 16%. Habiendo sido aportadas como pruebas las facturas emitidas por el arrendamiento desde el mes de marzo al mes de diciembre del 2007, en las que consta el impuesto repercutido, queda probado que la actividad a la que se destinó la nave era una actividad sujeta y no exenta, lo cual, por otra parte, no es sino la consecuencia del destino del inmueble al uso que le es más idóneo en atención a su naturaleza.

Por lo tanto, debemos concluir que, en función de su destino previsible, el recurrente tenía derecho a la deducción del todo el impuesto soportado en la adquisición de la nave, por lo que debemos anular en este punto la liquidación impugnada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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