

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078207

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de junio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 2376/2017

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Regla de prorrata. Prorrata general. *Promoción de un edificio con locales y viviendas destinados al arrendamiento. Reparto de costes en función del volumen de operaciones.* En el caso analizado, el contribuyente promueve la construcción de un edificio que incluye local comercial y viviendas, con destino en ambos casos a su arrendamiento. La Administración resuelve que es de aplicación de regla de prorrata especial por concurrir la realización de operaciones sujetas y no exentas - alquiler de locales- y sujetas y exentas -alquiler de viviendas y anexos-. En función del destino previsible de los bienes y servicios por los que se soportan las cuotas, reparte las mismas conforme a criterio basado en la superficie destinada a cada actividad.

Pues bien, si bien el Tribunal confirma lo señalado por la Inspección en cuanto a la valoración del destino previsible previsto en el art. 99.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA) conforme a criterios lógicos, objetivos y prudentes y que los requisitos para que la exención del art. 20.Uno.23º de la misma Ley alcance a anexos tales como garajes, no comparte, sin embargo, el criterio aplicado en el que el reparto de los gastos incurridos en actividades de urbanización y construcción, que se realiza conforme a la superficie destinada a cada tipo de edificación, a efectos de considerarlos como cuotas soportadas exclusivamente en el desarrollo de cada actividad y con el fin de determinar si resulta aplicable la regla de prorrata especial.

Así, dado que las actividades desarrolladas, alquiler de viviendas y locales, no constituyen sectores diferenciados, cualquier reparto de costes incurridos que haya de realizarse, por no poderse llevar a cabo una imputación objetiva que resulte de los propios términos del contrato o factura de prestación de servicios, habrá de efectuarse conforme al único criterio que goza de cobertura legal en la Ley del IVA, esto es, en función del volumen de operaciones, tal como se señala para el cálculo del porcentaje de prorrata -art. 104.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA)- **(Criterio 1 de 1)**.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 95, 96, 99, 103, 105, 106, 107, 191, 193 y 195.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 66, 67, 68, 103, 104, 150, 178, 179, 183 y 211.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Constitución Española, arts. 24 y 103.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 98 y 104.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

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 las resoluciones dictadas en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.-**

En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-02376-2017	01/12/2016	16/05/2017
00-02385-2017	01/12/2016	16/05/2017

Segundo.-

En fecha 14.11.2011 le fueron incoadas al hoy recurrente, por la Inspección de los Tributos, actas n.º A02-...por el IVA de los periodos 2007 y 2008 y n.º A02-...por el IVA de los periodos de 2009. Ambas fueron tramitadas en disconformidad y notificadas en la misma fecha.

Tercero.-

Por la Inspectora Coordinadora fueron dictados en fecha 13.01.2012, sendos acuerdos de liquidación por los que se confirmaron las propuestas contenidas en dichas actas, a excepción del importe de los intereses de demora. Se practicaron las siguientes liquidaciones provisionales.

Periodos 1T/2007 a 4T/2008

CUOTA	INTERESES DE DEMORA	A INGRESAR
181.546,36 euros	25.259,34 euros	206.805,70 euros

Periodos 1T/2009 a 4T/2009

CUOTA	INTERESES DE DEMORA	A INGRESAR
189.374,68 euros	15.251,76 euros	204.626,44 euros

Ambos constan notificados en fecha 13.01.2012, al primer intento.

Cuarto.-

Con base en la documentación que figura en el expediente, se constata que la regularización practicada obedece a los siguientes hechos y circunstancias:

Las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en fecha 01.12.2010, teniendo como objeto la comprobación con carácter general del IRPF de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 y del IVA de los periodos comprendidos entre el 4T/2006 y el 4T/2009, ambos incluidos. Constan en el acuerdo impugnado 46 días por dos dilaciones no imputables a la Administración: en concreto, una por el periodo que transcurre entre el 24.03.2011 y el 04.05.2011 (41 días) por la no aportación de documentación, y otra, de 5 días (entre el 09.11.2011 y 14.11.2011) por solicitud de aplazamiento. De conformidad con el acuerdo impugnado, el plazo de 12 meses establecido legalmente no ha sido superado.

El sujeto pasivo presentó las declaraciones-liquidaciones trimestrales por el IVA, así como los resúmenes anuales de los periodos comprobados, de acuerdo con los detalles que obran en los acuerdos impugnados.

Respecto de 2006, el sujeto pasivo solicitó la devolución de 1.062.243,73 euros. Dicha devolución fue objeto de minoración por la AEAT, quien únicamente le devolvió 31.681,73 euros en virtud de liquidación provisional dictada al efecto. Dicha liquidación provisional fue recurrida ante el TEAR de Cataluña, mediante reclamación que se numeró como 08/01892/2008 y que fue objeto de resolución en fecha 22.09.2009, de forma estimatoria, al haber dictado la oficina gestora una liquidación anual, en lugar de trimestral o mensual. Contra el acuerdo de ejecución del fallo anterior, fue interpuesto por el interesado incidente de ejecución que fue desestimado en fecha 23.09.2010, al ser la ejecución conforme a derecho. Contra la resolución estimatoria de la reclamación del TEAR de Cataluña de fecha 22.09.2009 fue interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el

TSJC que se numeró como 577/2010 y que ha sido desestimado en fecha 16.01.2014 constando en su Fundamento de Derecho QUINTO:

QUINTO:

Respecto al fondo del asunto, el recurrente solicita la devolución de 1.032.562 euros en concepto de cuotas de IVA soportadas en el ejercicio de 2006.

(...)

Al no haberse acreditado, por tanto, que durante los ejercicios 2003, 2004 y 2005 el recurrente haya afectado los bienes adquiridos a la realización de una actividad empresarial o profesional, la cuotas soportadas no son deducibles, debiendo ser confirmada la liquidación provisional practicada."

En el fallo consta:

"DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número ..., promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) a la que se contrae la presente litis, por ser conforme al ordenamiento jurídico con los fundamentos que se desprenden de la presente resolución; sin hacer especial condena en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza libérese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos."

Es importante señalar que por el TSJC fue dictado en fecha 27.10.2010 en sede del recurso formulado (...), Auto que disponía: "... acordándose en su lugar, como medida cautelar, la suspensión de la tramitación de cualquier nuevo procedimiento tendente a girar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas por la resolución impugnada del TEARC,..". Dicho auto fue aportado por el obligado tributario a la Inspección en la primera visita celebrada en fecha 21.12.2010, siendo dicho extremo recogido en la diligencia nº 1.

Consecuencia de la aportación del auto anterior, la Inspección, aún cuando dentro de los periodos citados objeto de comprobación, se encontraba el IVA del 4T/2006, se abstuvo de comprobarlo.

En relación con el IVA de 2007, el sujeto pasivo solicitó una devolución de 24.357,26 euros, que le fue practicada por dicho importe, junto con 535,52 euros de intereses de demora, en fecha 24.11.2008. En fecha 19.11.2009 se emitió resolución expresa del procedimiento de comprobación limitada poniendo de manifiesto que no procedía regularización alguna. Dicho procedimiento, que se había iniciado en fecha 17.07.2008 tenía por objeto "contrastar que los datos que figuraban en los libros registros de facturas expedidas y recibidas habían sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que fueran solicitados a la vista de dichos libros; así como comprobar para una muestra de facturas recibidas que se reunían los requisitos necesarios para su deducción."

Por lo que hace a 2008, el sujeto pasivo solicitó la devolución de 166.014,24 euros, que le fue minorada por la Administración en 26.596,80 euros hasta una cuantía de 139.417,44 euros que fue obtenida por el obligado tributario en fecha 14.07.2009. Por liquidación provisional se finalizó el procedimiento de comprobación limitada que tenía el mismo objeto que el realizado respecto de 2007. La no admisión de la deducción de las cuotas soportadas declaradas tuvo como fundamento lo dispuesto en el art. 98.Uno de la LIVA, en relación con el art. 75.Dos de la misma Ley, en relación con una serie de certificaciones de obra, así como con lo establecido en el art. 94.Tres de la misma Ley.

Finalmente, en el cuarto trimestre de 2009 el sujeto pasivo solicitó la devolución del saldo a su favor que ascendía a 184.771,18 euros que fue obtenida en fecha 09.06.2010.

El obligado tributario figura dado de alta en las siguientes actividades económicas declaradas como diferentes en sus autoliquidaciones por el IRPF:

IAE	DENOMINACIÓN	FECHA DE INICIO
833.2	Promoc.Inmob.Edificaciones	01/04/2006
861.2	Alquiler locales industriales	01/04/2006
861.1	Alquiler viviendas	03/11/2009

En relación con el ejercicio de las actividades anteriores, en diligencia nº 4, el representante autorizado manifestó:

"Que tras comentarlo con el **Sr.Bxy**, cabe hacer las siguientes matizaciones:

1. a) Cuando se manifestó que la actividad económica desarrollada por el O.T. era la de promoción inmobiliaria, se refería a que el propio obligado tributario era quien ejecutaba la obra directamente.

2. b) En ningún momento la intención era destinar el resultado de la promoción inmobiliaria a la venta, la única actividad que ha generado ingresos ha sido el alquiler...."

Como consecuencia de la liquidación en 2003 de la sociedad X SL, el obligado tributario recibió tres solares en ... que se identifican del siguiente modo:

Solar S-1	Avda. XXX nº 15
Solar S-2	Calle YYY nº 12
Solar S-3	Avda. ZZZ nº 13

A la recepción de los solares inició el registro contable de la actividad económica en fecha 29.06.2006 siendo contabilizados por su valor de adjudicación. En los siguientes asientos de 2006 se registraron los gastos de urbanización en los que ha incurrido el obligado tributario en 2004, 2005 y 2006. Los solares se registraron contablemente como existencias.

En las diligencias incoadas se especificó el uso de los solares; así, en el sito en Calle YYY nº 12 se sitúa el edificio terminado en 2009 destinado al alquiler, tanto de locales comerciales como de viviendas; el de ZZZ nº 13 se encuentra alquilado a la cadena de supermercados W; y el de Avda XXX nº 15, se encuentra pendiente de construcción.

En los libros registros de facturas emitidas y recibidas de los ejercicios comprobados se observa que, en relación con el de facturas emitidas entre enero de 2007 y octubre de 2009 únicamente se relacionan las facturas emitidas a W AUTOSERVICIO DESCUENTO S.A. con periodicidad mensual por un importe de 12.731,45 euros de base imponible y de 2.037,03 euros de IVA. En dicho libro, a partir de noviembre de 2009 se registraron facturas emitidas por el alquiler de viviendas y de plazas de aparcamiento de los dos edificios construidos en el solar S-2 cuya construcción finalizó en fecha 06.10.2009, no repercutiendo IVA en los arrendamientos de vivienda y sí en los de aparcamientos. Se han aportado los contratos de arrendamiento de dichos elementos, siendo formalizados de forma independiente unos para la vivienda y otros para la/s plaza/s de aparcamiento, si bien coincidiendo el arrendatario y la fecha de formalización de los mismos. Las cuotas devengadas registradas coinciden con las declaradas en los periodos trimestrales de 2007, 2008 y 2009, siendo el importe anual de 24.444,36 euros en 2007 y 2008, y de 24.668,39 euros en 2009.

En relación con los libros de facturas recibidas de 2007, 2008 y 2009, se registraron las facturas correspondientes a la urbanización de los terrenos; no obstante, su número es reducido, ya que la mayor parte de las mismas correspondían a periodos anteriores (2004, 2005 y 2006), así como las relativas a la construcción de los dos edificios plurifamiliares a que nos hemos referido en el párrafo anterior (el mayor importe corresponde a 2009). Por último, y de menor importe, se registran las facturas de consumos y gastos generales. En 2007 y 2008 coinciden las cuotas soportadas deducidas con las registradas ascendiendo el importe anual a 41.051,41 euros en 2007, y a 190.458,61 euros en 2008. En 2009, no coinciden los importes registrados con los declarados, por lo que para su mejor comprensión se relacionan en la siguiente tabla:

	1T	2T	3T	4T	AÑO
--	----	----	----	----	-----

Registrado	54.476,34	108.003,17	16.975,11	43.440,83	222.895,45
Declarado	61.707,93	121.584,51	15.521,28	10.625,85	209.439,57

En los tres primeros trimestres de 2009 el sujeto pasivo se ha deducido el 100% de las cuotas soportadas, en virtud de la aplicación de la prorrata general, al realizar únicamente operaciones que generaban el derecho a la deducción (cesión del derecho de superficie del solar Solar S-3 a la cadena de supermercados W). En el cuarto trimestre al iniciar el arrendamiento de parte de las viviendas construidos y de plazas de aparcamiento, calculó una prorrata que resultó del 94%. En dicho periodo llevó a cabo la regularización de las cuotas soportadas en el ejercicio.

Por el obligado tributario fueron aportadas todas las facturas de ventas y de compras (se reflejó en las diligencias nº 2 y 3), así como las cuentas bancarias en las que figura como titular el obligado tributario.

Quinto.-

En relación con el IVA devengado por el obligado tributario entre el 1T/2007 y el 3T/2009, la Inspección consideró correctos los importes declarados al existir concordancia entre las facturas emitidas, las autoliquidaciones presentadas y el cobro de los servicios que constaban en las facturas. Sin embargo, la Inspección consideró improcedente la repercusión de cuotas de IVA que fueron declaradas como devengadas en el 4T/2009 (por un total de 224 euros) por los parkings en virtud de contratos de arrendamiento formalizados a partir del mes de noviembre de 2009, al considerar que dichos arrendamientos se hallaban exentos en virtud de lo establecido en el art. 20.Uno.23º de la Ley del IVA. Para llegar a la conclusión anterior, la Inspección analizó los contratos de vivienda y de parking aportados observando una total correlación entre los arrendatarios y la fecha de formalización de los mismos, por lo que consideró que aún habiéndose arrendado en contratos independientes la vivienda y el parking, el alquiler de los parkings se encontraba, al igual que las viviendas, exento por lo dispuesto en el art. 20.Uno.23º de la LIVA que concreta que la exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y muebles, arrendados conjuntamente con aquellos, dada la coincidencia de los arrendatarios y de las fechas de formalización de los contratos.

Respecto de la deducción del IVA soportado, la Inspección, en virtud de lo dispuesto en el art. 99.Dos de la Ley del IVA, consideró que, de acuerdo con la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo (alquiler de locales industriales desde el 01.04.2006 y el alquiler de viviendas desde el 03.11.2009), que no puede ser considerada como sectores diferenciados, al hallarse en el mismo grupo de la clasificación del CNAE (tanto en el RD 1560/1992, en vigor hasta el 31.12.2008, como en el RD 475/2007, en vigor desde el 01.01.2009), y con el resto de requisitos establecidos en la Ley del IVA, no le correspondía la deducción de cuotas soportadas cuyo destino previsible era la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción. Para ello se tuvo en consideración lo expuesto en la resolución del TEAC de 13.06.2007 (00/01656/2005) que establece:

"... en el caso de arrendamiento, cuando es para el uso de vivienda también queda exento del IVA. Por tanto, siendo el destino previsible la realización de operaciones sujetas y exentas del IVA, se niega la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por su adquisición, si bien en relación con los locales comerciales se considera que en principio se destinarían a realizar operaciones sujetas y no exentas (venta a empresarios con renuncia a la exención, o alquiler para oficina, también sujeto y no exento), por lo que el IVA correspondiente a su adquisición sería deducible..."

Así como la sentencia del TSJC nº 413/2008, de fecha 24.04.2008 que dispone:

"... en relación a la superficie habitable, acabados, servicios y zona de ubicación, que el mercado al que se dirigen está formado por profesionales que puedan desarrollar en los inmuebles sus actividades o por empresas que prevean su cesión a altos directivos.

Sin embargo, esa simple posibilidad no equivale, como se pretende, a la previsibilidad razonable y basada en criterios lógicos y prudentes que exige la norma legal para la deducibilidad pretendida.

(...)

Por otra parte, hemos de compartir el alegato del Abogado del Estado acerca de que la corrección o no de la deducción practicada deberá analizarse en el periodo de liquidación en que se ha ejercitado el derecho, que, en realidad, constituye una opción que se concede al contribuyente (que podría optar por la compensación o por la devolución al final del ejercicio, etc.), es decir, el «destino previsible de los bienes adquiridos» deberá apreciarse en el momento en el que se ejercita el derecho (en nuestro caso, en 1997), al margen de que el destino final de los citados bienes pueda ser distinto en periodos de liquidación posteriores, sin perjuicio de la rectificación que proceda (art. 99.Dos LIVA).

...

Los criterios lógicos y prudentes de previsibilidad indican, en principio, que en una empresa cuyo objeto social es el arrendamiento de fincas urbanas, cuando los inmuebles adquiridos son viviendas, su previsible fin será el arrendamiento de viviendas exento del impuesto. El arriendo mixto como vivienda y despacho o consulta profesional o el arriendo a directivos de empresas, operaciones sí sujetas y no exentas, no será lo lógico y prudente como criterio de mera previsibilidad.

La consecuencia legal de ello no puede ser sino la sostenida por la Inspección y por la resolución impugnada del TEARC: la no deducibilidad, sin perjuicio de realizar la ulterior regularización de darse a las unidades inmobiliarias un destino diferente al inicialmente previsible, esto es, el destino de los inmuebles a operaciones que sí generen derecho a deducir".

Con ocasión del trámite de alegaciones posterior a la firma del acta, el obligado tributario presentó escrito en el que consideraba que le asistía el derecho a la deducción de las cuotas soportadas al considerar que los arrendamientos de viviendas se encontraban exceptuados de la exención en virtud de lo dispuesto en el art. 20.Uno.23º.e) de la Ley del IVA, (cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos). La Inspección no consideró acreditada la intención del sujeto pasivo en el momento de deducirse las cuotas soportadas, de destinar las viviendas a la realización de operaciones sujetas y no exentas, con base en los criterios lógicos y prudentes antes señalados en las resoluciones expuestas. En consecuencia, se consideró, como se ha adelantado, que el destino previsible era la realización de operaciones que no generan el derecho a la deducción.

En las páginas 29 a 38 de los acuerdos impugnados constan las distintas operaciones realizadas por la Inspección para el cálculo de las cuotas de IVA soportadas. Para ello, y en primer lugar, se han clasificado las facturas recibidas de proveedores en tres categorías:

1. Construcción: son las relativas a la construcción de dos edificios de viviendas plurifamiliares sobre el solar S-2 en la Calle YYY nº 12 de ... del Vallés, que se finalizó en octubre de 2009, destinado al alquiler de pisos y locales comerciales. Se consideró deducible en un 5,82 %, dado que era la superficie destinada a locales comerciales (el valor de tasación de los mismos ascendía a 5,29%). El resto de IVA soportado correspondiente a la construcción de garajes, trasteros y viviendas no se consideró fiscalmente deducible a tenor de lo dispuesto en el art. 20.Uno.23º de la Ley del IVA.

2. Urbanización: son las referentes a dos de los tres solares afectos a la actividad económica; en concreto, el S-3, sobre el que consta constituido el derecho de superficie a W SUPERMERCADOS S.A, del que se admitió la totalidad de las facturas emitidas por la Junta de Compensación "... " (suponían el 55,63% del solar), y en relación con el solar S-2 se admitió la deducibilidad del 2,58% que resulta de aplicar el 5,82% correspondiente a los locales al 44,37% facturado por la Junta de Compensación al obligado tributario en relación con dicho solar.

Respecto de la facturación de la otra Junta de compensación, "...", que se encargó de la urbanización del solar de Avda. XXX nº 15, de ..., no se admitió la deducibilidad de las cuotas soportadas al ser el destino previsible la construcción de un inmueble residencial con el objeto de alquilarlo, que presumiblemente estará exenta de acuerdo con su manifestación en la diligencia nº 6: "la intención (...) para proceder a su construcción con el objeto de alquilarlo" y con el uso del citado solar (residencial, según Plan Parcial del Sector ... -Oest).

3. General: Son las cuotas vinculadas a bienes y servicios adquiridos por el obligado tributario con el fin de mantener una estructura de gestión de la actividad desarrollada. Se consideran deducibles en la medida que el destino previsible de las mismas es su vinculación tanto a actividades que originan el derecho a la deducción, como otras que no lo originan.

En segundo lugar:

Para los periodos de 2007 y 2008, se han cuantificado las cuotas soportadas en función del destino a que son vinculadas, determinando los importes deducibles y resultando tres categorías:

- Cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción, en los períodos comprobados, el arrendamiento de locales. El total anual que se considera íntegramente deducible, asciende en 2007 a 5.553,02 euros y en 2008 a 10.042,89 euros (constan en el acuerdo los importes trimestrales).

- Cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción, que será el arrendamiento de viviendas. El total anual que no se considera deducible asciende en 2007 a 32.801,35 euros y en 2008 a 148.744,41 euros (también constan los importes trimestrales).

- Cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo con el fin de mantener una estructura de gestión de la actividad desarrollada que se considera íntegramente deducibles en los referidos periodos y que ascienden a 2.697,04 en 2007 y a 5.074,51 euros en 2008 (también constan los importes trimestrales).

Para los periodos de 2009 se ha calculado la prorrata general de 2009, dando lugar a un 93%.

En tercer lugar:

Para los periodos de 2007 y 2008, se han determinado los ajustes a practicar en relación con cada período trimestral (señala el acuerdo impugnado que en relación con los períodos de 2008, se tuvo en consideración la regularización practicada por la Administración en la liquidación provisional practicada por dichos períodos).

Para los periodos de 2009, se ha procedido a seguir el procedimiento establecido en el art. 106 de la LIVA, determinando que la prorrata aplicable era la especial al ser las cuotas deducibles de 20.064,86 euros, mientras que las deducciones por aplicación de la general ascendían a 207.292,77 euros; y se han reflejado los ajustes a realizar en consecuencia.

Por último, se practicaron las correspondientes liquidaciones provisionales.

Sexto.-

Por otro lado, mediante acuerdo de la Inspectora Coordinadora de fecha 10.11.2011, se autorizó la incoación de los correspondientes expedientes sancionadores, notificándose las propuestas (A51... y A51-...) el día 14.11.2011, por un importe de 90.773,21 euros y 94.687,34 euros, respectivamente, al incurrir el contribuyente en las conductas tipificadas en el art. 191 de la LGT, al dejar de ingresar parte de la deuda tributaria en todos los trimestres de los ejercicios 2007 y 2008 y en los trimestres tercero y cuarto de 2009, siendo calificada como leve en todos los casos, y en el art. 195 de la misma Ley en el segundo trimestre de 2007, los tres primeros trimestres de 2008 y los tres primeros trimestres de 2009, al acreditar improcedentemente partidas a compensar en la cuota de declaraciones futuras.

En fecha 20.01.2012 por el Inspector Regional Adjunto fue dictado Acuerdo de rectificación de propuesta de sanción, de conformidad con lo dispuesto en el art. 24.2 del Reglamento Sancionador, aprobado por RD 2063/2004, al no haberse tipificado en la propuesta notificada en fecha 14.11.2011 la infracción tipificada en el art. 193 consistente en la obtención indebida de devoluciones tributarias en el período 4T/2008, siendo notificado dicho acuerdo en fecha 01.02.2012, por el mismo importe que la primera propuesta sancionadora.

El 01.02.2012 fue notificado el acuerdo de imposición de sanción de los trimestres correspondientes a 2009, conforme al contenido de la propuesta señalada.

Por su parte, el 27.03.2012 fue notificado acuerdo de imposición de sanción de los trimestres correspondientes a 2007 y 2008, conforme al contenido de la propuesta señalada y rectificada.

Séptimo.-

No conforme con los acuerdos de imposición de sanción anteriores, el interesado interpuso, el 01.03.2012 y el 26.04.2012, respectivamente, sendos recursos de reposición, que fueron desestimados y cuyos acuerdos de resolución constan notificados el 10.04.2012 y el 21.03.2013.

Octavo.-

No conforme el interesado con la liquidación practicada por el IVA de los períodos de 2007 y 2008, así como con la desestimación del recurso de reposición formulado contra el acuerdo de imposición de sanción que trae causa de la liquidación anterior, en fechas 13.02.2012 y 04.03.2013 interpuso sendas reclamaciones contra los acuerdos anteriores que se numeraron como 08/02650/2012 (contra la liquidación) y como 08/15976/2013 (contra las sanción) y que fueron acumuladas por la Secretaría del Tribunal de instancia para su resolución conjunta, resultando la desestimación de las pretensiones del interesado y la confirmación tanto del acuerdo de liquidación como del acuerdo de imposición de sanción dictados por la Administración.

La resolución fue notificada el 3 de noviembre de 2016.

Noveno.-

Del mismo modo, no conforme el interesado con la liquidación practicada por el IVA de los períodos de 2009, así como con la desestimación del recurso de reposición formulado contra el acuerdo de imposición de sanción que trae causa de la liquidación anterior, en fechas 13.02.2012 y 08.05.2012 interpuso sendas reclamaciones contra los acuerdos anteriores que se numeraron como 08/02632/2012 (contra la liquidación) y como 08/06223/2012 (contra las sanción) y que fueron acumuladas por la Secretaría del Tribunal de instancia para su resolución conjunta, resultando la desestimación de las pretensiones del interesado y la confirmación tanto del acuerdo de liquidación como del acuerdo de imposición de sanción dictados por la Administración.

La resolución fue notificada el 3 de noviembre de 2016.

Décimo.-

No conforme con las resoluciones dictadas en primera instancia, el interesado interpuso, el 1 de diciembre de 2016, sendos recursos del alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central reproduciendo, en esencia, lo alegado ante el TEAR de Cataluña, si bien completando o matizando algunas consideraciones. Las alegaciones, en esencia, son las siguientes:

1º. De carácter procesal.

- Manifiesta que la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras incurre en un vicio que determina la nulidad de la totalidad de actuaciones, al entender que es contraria a una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña y a una resolución judicial del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que disponía que no se podía realizar ninguna actuación administrativa en relación con el IVA del ejercicio 2006.

- Incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento como consecuencia de su disconformidad con la dilación de 41 días recogida en el expediente por retraso en la aportación de la documentación requerida. Tal circunstancia afectaría a la prescripción de alguno de los períodos regularizados así como al cómputo de los intereses de demora.

2º. De carácter sustantivo.

- Entiende que la Inspección ha forzado una interpretación de lo dispuesto en el art. 99.Dos de la Ley del IVA (que no determina el derecho a deducir, sino su ejercicio), cuando el artículo aplicable es el 107 y siguientes de la misma Ley del IVA, por tratarse de bienes de inversión; es decir, deducción inmediata del IVA soportado y posterior regularización si el grado efectivo de utilización es diferente al aplicado inicialmente.

Asimismo, señala que las devoluciones solicitadas y obtenidas fueron comprobadas por los órganos de Gestión. Por ello, indica que el obligado tributario entendía que estaba obrando correctamente, y cuando constató,

en el ejercicio 2009, que el IVA no iba a ser deducible en su totalidad, aplicó el mecanismo de regularización de los artículos 107 y siguientes de la Ley de IVA.

- Considera haber aportado prueba suficientes de su intención de destinar los inmuebles a la actividad de alquiler sujeto y no exento.

Explica que el motivo de que transitoriamente se haya dedicado al alquiler exento es por una situación financiera complicada derivada de los pagos a efectuar por el swap contratado con la entidad financiera, unida a la fuerte crisis económica.

- Se muestra disconforme con los cálculos realizados para la regularización practicada, por los siguientes motivos:

a) Por haber considerado no deducibles las cuotas de IVA soportado correspondiente a los garajes del solar S-2, dado que constituyen una actividad sujeta y no exenta.

b) Por haber considerado no deducibles las cuotas de IVA soportadas imputables al solar R1.

c) Por la forma de determinación del porcentaje de imputación a la actividad del alquiler de vivienda en función de la superficie, sin atender al valor de las rentas sujetas y no exentas respecto al total de rentas obtenidas.

3º. En cuanto a la sanción, considera improcedente la misma por vulneración del principio de tipicidad, por conducta debida a una interpretación razonable de la norma, por ausencia de culpabilidad, por falta de motivación de los ajustes practicados y por vulneración del principio de la presunción de inocencia (principio de confianza legítima).

Posteriormente, el 25 de mayo de 2018, el interesado presenta alegaciones complementarias referidas a la cuestión procesal de la duración del plazo de las actuaciones insistiendo en la improcedencia del cómputo de las dilaciones por causa no imputable a la Administración y prescripción del derecho a liquidar.

Fundamenta la pretensión en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sentada en su sentencia de 11 de diciembre de 2017 dictado en Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina (1928/2017).

Se refiere igualmente a las STS de 21 de julio de 2016 (1494/2016) y 23 de mayo de 2016 (1157/2016) referidas a la reanudación formal de las actuaciones inspectoras cuando se ha superado el plazo de duración del procedimiento.

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.-

Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si son ajustadas a derecho las resoluciones dictadas, en primera instancia por el TEAR de Cataluña, lo que supone analizar la legalidad de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Administración.

Cuarto.-

En primer lugar, pone de manifiesto este Tribunal que el recurrente, en su escrito de interposición del presente recurso de alzada reitera, en esencia, lo sostenido en su día ante el TEAR, en primera instancia, reproduciendo las alegaciones, si bien tratando de ampliar las mismas, y completándolas aportando la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en lo que a la cuestión procesal se refiere.

A la cuestión de la reproducción, en la segunda instancia administrativa, de las alegaciones formuladas en primera instancia, se ha referido en numerosas ocasiones este Tribunal Central, señalando en su resolución de 28 de septiembre de 2008 (RG: 8264/2008) lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Ciertamente es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: "Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)".

Quinto.-

En primer lugar considera el interesado la nulidad de la totalidad de la actuación inspectora por concurrir vicio en el acuerdo de comunicación de inicio, siendo que este incluye el 4T del ejercicio 2006 cuando con posterioridad se pone de manifiesto mandato judicial que impedía comprobar y liquidar por dicho periodo.

Esta cuestión ha sido adecuadamente resuelta por el Tribunal de instancia que señala, que a la fecha en que se iniciaron las actuaciones no constaba tal mandato judicial y porque, conocido el contenido del mismo, no se efectuó regularización alguna sobre el periodo afectado. Así, la circunstancia invocada no puede conllevar la nulidad de las actuaciones correspondientes a los restantes periodos incluidos en la comunicación de inicio, siendo así que se ha respetado, para ellos, lo señalado en la normativa en cuanto al inicio y tramitación del procedimiento de comprobación e investigación desarrollado.

Confirma este Tribunal la naturaleza no invalidante del defecto procedimental alegado, siendo así que no genera indefensión alguna en relación a objeto del presente recurso.

Procede, en consecuencia, descartar la concurrencia de vicio de nulidad, toda vez que no se ve afectado, en relación a los periodos regularizados, sobre los que no existe mandato de suspensión, el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la CE) y se respeta igualmente lo señalado en el artículo 34.1.e) de la LGT que señala el "Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte".

Sexto.-

De otra parte, e igualmente en el ámbito procesal, alega el interesado que no son ajustadas a derecho las dilaciones por causa no imputable a la Administración que se han computado en el procedimiento. Así, señala que de no concurrir las mismas, el procedimiento habría excedido del plazo legalmente establecido, fijado en 12 meses careciendo de carácter interruptivo las actuaciones realizadas desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones una vez transcurrido dicho plazo.

En particular señala el interesado en sus alegaciones, referidas al ejercicio 2009:

"Como puede observarse, la fecha de notificación del Acuerdo de Liquidación de la presente reclamación se produce el día 13 de enero de 2012 siendo la fecha límite de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones correspondientes a este expediente, el 30 de enero de 2010, para la correspondiente al último trimestre del IVA de 2009.

Y no se ha producido por parte de la Administración ningún acto "formal" de reanudación de actuaciones, tras el transcurso del periodo de un año desde el inicio de actuaciones (que se cumplió el 13 de enero de 2013), tal y como resulta del Expediente, al que nos remitimos en este punto (...)".

Pues bien, considera este Tribunal que ha de analizarse la cuestión de las dilaciones referidas al amparo de la jurisprudencia sentada por el TS y la cuestión de su incidencia en el plazo de duración de las actuaciones y los efectos que de ello se derivan.

Señala el artículo 150 de la LGT, en su redacción al tiempo de desarrollo de las actuaciones inspectoras controvertidas, lo siguiente:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo 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.

(...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

De acuerdo con la documentación que figura en el expediente y tal como se recoge en el acuerdo de liquidación, el procedimiento de comprobación e investigación se inició mediante comunicación notificada el

01/12/2010. Se incoó Acta de disconformidad el 14/11/2011 y el procedimiento finalizó mediante notificación del Acuerdo de liquidación, el 13/01/2012.

En el curso del procedimiento se documentan las siguientes dilaciones por causa no imputable a la Administración.

INICIO	FIN	DÍAS	DÍAS NETOS DE DILACIÓN	ACUMULADO DÍAS NETOS	MOTIVO
24/03/2011	04/05/2011	41	41	41	No Aportación Documentación
09/11/2011	14/11/2011	5	5	46	Solicitud aplazamiento

Señala el artículo 104.2 de la LGT, en relación con las dilaciones, lo siguiente:

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

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

Por su parte, el 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 (RGAT), dispone, en su artículo 104, referido a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, lo siguiente:

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. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplan debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)

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.

Este Tribunal considera necesario, en este punto, hacer referencia a la alegada jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en relación con la cuestión de las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración, en particular, en lo que se refiere al retraso en la aportación de documentación.

Así, una de las últimas sentencias, que aborda esta cuestión, es la de 11 de diciembre de 2017 (Recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3175/2016), que señala, en sus fundamentos de derecho séptimo y octavo, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

Séptimo.-

De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-Jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992, en general, y del art. 103.3 de la LGT, en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, «[e]ste deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurren en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley». Teniendo siempre presente que «la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad» (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las

específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT, y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando porqué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación. En nuestro caso, la propia resolución del TEAR de Canarias aclara que en ella «no se recogen las la relación de diligencias para suplir el contenido del acuerdo de liquidación sino para evidenciar, precisamente, que bastaba la lectura de las mismas para rebatir las alegaciones de los contribuyentes» (FD Segundo).

Octavo.

(...) En fin, al mismo resultado hemos llegado en la reciente sentencia de 4 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2659/2016), en la que, en un supuesto muy similar al aquí enjuiciado, declaramos lo siguiente:

"La sentencia recurrida infringe el artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986, (...). La infracción de dicho artículo (...) por la sentencia impugnada se ha producido porque, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, sentencia de 28 de enero de 2011, recurso 5006/2005, y 24 de enero de 2011, recurso 485/2007), sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada período de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe (...)."

En relación con lo sentado por el Tribunal Supremo, ha de tenerse en cuenta que el mismo se refiere a la dilación imputada derivada del retraso en la aportación de documentación.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, y como se ha señalado anteriormente, se recogen 2 dilaciones por causas no imputables a la Administración, una por retrasos en la aportación de documentación y una por solicitud de aplazamiento.

Señala el acuerdo de liquidación dictado lo siguiente:

"En relación con el cómputo del plazo de dilación debemos tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- Mediante diligencia nº3 de fecha 02/03/2011, se solicita una serie de documentación con trascendencia tributaria, entre la que se encuentran una serie de extractos bancarios de cuentas en las que figura como titular el obligado tributario. Dicha información debía ser íntegramente aportada en la siguiente comparecencia, fijada para el 23/03/2011. No obstante, tal y como se recoge en la diligencia nº4, de 23/03/2011, la información relativa a las cuentas bancarias fue aportada parcialmente en dicha comparecencia, reiterando la Inspección su solicitud, e informando las consecuencias a los efectos del cómputo del plazo del procedimiento. En la siguiente comparecencia, como se señala en la diligencia n.º5, de 04/05/2011, la documentación relativa a los restantes extractos bancarios es aportada.

-Mediante diligencia nº9 de fecha, 24/10/2011, se puso de manifiesto el expediente y se abrió el trámite de audiencia preceptivo por un plazo de diez días hábiles. Asimismo se fijó como fecha de suscripción del Acta el día 08/11/2011. En fecha 03/11/2011, se recibe en la Inspección un fax del representante autorizado del obligado tributario solicitando la ampliación del plazo de formulación de alegaciones dentro del trámite de audiencia a cinco días adicionales a los concedidos inicialmente. La Inspección, mediante correo electrónico de fecha 04/11/2011, concede la referida solicitud de ampliación del plazo de alegaciones, y en consecuencia de dicha ampliación de plazo, fija la firma de las actas para el 14/11/2011."

Este Tribunal, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina sentada por el propio TEAC considera que la segunda de las dilaciones computadas es una dilación no imputable a la Administración, por estar referida a una ampliación de plazo, pues se encuentra debidamente recogida en el expediente y en el acuerdo que lo concluye la concesión del mismo.

Por el contrario, considera que en relación a la primera de las dilaciones señalada, motivada por la "no aportación de documentación", si bien la Administración refirió sucintamente la documentación a aportar, no razonó debidamente los motivos por los que la no aportación o el retraso en la misma incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. Si bien dicho razonamiento puede resultar evidente, es necesario que el mismo quede especificado en el acta y acuerdo de liquidación, circunstancia que no se ha dado en el presente caso. En consecuencia, y al contrario de lo previsto para las dilación por ampliación de plazo no puede, la aquí señalada, considerarse una dilación no imputable a la Administración Tributaria.

Así, los periodos de dilación que no han de tenerse en cuenta en el plazo de duración de las actuaciones de acuerdo con el artículo 104.2 de la LGT y 104 del RGAT suman un total de 5 días.

Iniciado el procedimiento el 1 de diciembre de 2010 y existiendo un periodo de 5 días de dilaciones no imputables a la Administración, el 13 enero de 2012 en que se notifica el acuerdo que pone fin al procedimiento, se ha excedido el plazo contemplado en la norma, ya que este, teniendo en cuenta la dilación referida, finalizó el 6 de diciembre de 2011.

Sentado lo anterior, habrá que estar a las consecuencias de tal incumplimiento a los efectos del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Tal como señala el artículo 150.2 de la LGT, antes referido, tal incumplimiento no producirá la caducidad del procedimiento pero impedirá que las actuaciones realizadas hasta dicho momento tengan efectos interruptivos. Volverá a interrumpir la prescripción el primer acto formal de reanudación de actuaciones.

En este sentido resulta interesante traer a colación la doctrina de este TEAC, basada en la jurisprudencia, y que el interesado apunta igualmente en sus alegaciones.

Señala en su Resolución de 5 de julio de 2016 (RG 35/2013), lo siguiente (el subrayado es nuestro):

De forma tal que analizadas las sentencias de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013), 23-05-2016 (rec. nº. 789/2014) y 21-06-2016 (rec. nº. 1591/2015), referidas todas ellas a supuestos en los que resultaba aplicable la Ley 58/2003, no cabe duda que las mismas constituyen jurisprudencia acerca de que "la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector" no supone interrupción de la prescripción "si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que las actuaciones que vayan a realizarse".

Por acatamiento al criterio jurisprudencial expuesto, y aplicando lo anterior al presente caso, no teniendo lugar dicha "reanudación formal" tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, habrá que estar, como hito interruptivo de la prescripción, a la notificación del Acuerdo de liquidación con fecha 24-09-2012 fecha ésta en la que habían transcurrido en exceso los cuatro años de prescripción a contar desde la fecha final del plazo de presentación de la autoliquidación (arts. 66 y 67 LGT) relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 (25-07-2008) por lo que no cabrá sino estimar las pretensiones actoras de declarar prescrito el derecho de liquidar dicho tributo y ejercicio.

Más recientemente, señala en su resolución de 5 de abril de 2018 (RG 676/2015), lo siguiente (el subrayado es nuestro):

Como se recoge en la resolución de 5 de julio de 2016 (RG 35/2013) , el criterio de este Tribunal Central que entendía que una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, debía considerarse que a partir de la primera actuación realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo se producía la interrupción del cómputo del plazo prescriptivo, no es conforme con los pronunciamientos del Tribunal Supremo en las Sentencias de 12 de marzo de 2015 (Rec. Cas. 4074/2013), 3 de mayo de 2016 (Rec. Nº. 240/2014), 23 de mayo de 2016 (Rec. Nº. 789/2014) y 21 de junio de 2016 (Rec. Nº 159/2015) , por lo que debe ser abandonado. De forma que la interpretación jurisprudencial del art. 150.2 LGT considera que en estos casos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado,

considerando el Alto Tribunal a estos efectos como tal, "sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción"; " decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido"; "la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse»". En definitiva, la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, los efectos interruptivos de la prescripción han de predicarse respecto del acta de disconformidad y ello a la vista de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2017 (recurso 123/2014), que en su fundamento de derecho segundo ha dicho al respecto:

De este modo, se reconduce la cuestión a constatar si las actas de disconformidad incoadas el 23 de noviembre de 2006 producen aquel efecto interruptivo de la prescripción lo que, a juicio de la Sala, resulta indudable a la vista de su concreto contenido. En efecto, es claro que dichas actas, documentos públicos extendidos por la Inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, que proponen la regularización que se estima procedente de la situación del obligado tributario, constituyen una actuación tendente a continuar con el procedimiento que refleja los datos que requiere el artículo 150.2.a) pues constan en las mismas los períodos y conceptos a que alcanzan las actuaciones, además de conceder al obligado tributario trámite expreso de alegaciones.

La eficacia interruptiva de la prescripción de dichas actas no se ve enervada por el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de marzo de 2017, recurso núm. 213/2016, que invoca la entidad actora, pues en el caso entonces enjuiciado se discutía la relevancia, a estos efectos, no de las actas de disconformidad, como sucede aquí, sino de una diligencia que no reflejaba más que "la mera continuación de las actuaciones" , siendo así que sería necesaria, según la propia sentencia, "una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido" , por lo que, dice el Tribunal Supremo, "el precepto matiza en su segunda parte que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse".

Tal es el alcance que debe atribuirse a las actas de disconformidad cuyo contenido evidencia que con su notificación al obligado tributario éste ha conocido con precisión los referidos períodos y conceptos, además de habérsele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones.

Así pues, aplicando dicho criterio al presente supuesto, el acta de disconformidad de 14 de junio de 2011, constituye un acto de reanudación formal de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción.

De los pronunciamientos mencionados se desprende que se le atribuyen efectos interruptivos de la prescripción, tanto al acta de disconformidad debidamente notificada (bien porque el interesado comparece a su firma, bien por la notificación de la misma conforme a lo previsto en la normativa), como al acuerdo de liquidación debidamente notificado porque ambas actuaciones suponen el conocimiento formal por parte del interesado de los conceptos y periodos a comprobar.

En el caso que nos ocupa, el acta de disconformidad se incoó el 14 de noviembre de 2011, entendiéndose notificada en esa misma fecha. El plazo de 12 meses de duración del procedimiento, como hemos dicho, finalizó con posterioridad a la fecha del acta, el 6 de diciembre de 2011. Así el primer acto que con posterioridad al transcurso de plazo legalmente previsto interrumpe la prescripción es la notificación del acuerdo de liquidación, el 13 de enero de 2012.

Las consecuencias que lo señalado anteriormente tiene en relación a los distintos periodos comprobados son las siguientes:

Los periodos de liquidación del ejercicio 2007 prescribirían, con carácter general, el 21 de abril de 2011 para el 1T de 2007, el 21 de julio de 2011 para el 2T de 2007, el 21 de octubre de 2011 para el 3T de 2007 y el 31 de enero de 2012 para el 4T de 2007. Respecto a los referidos periodos consta la existencia de procedimiento de comprobación limitada iniciado el 17.07.2008 y concluido mediante resolución expresa dictada el 19.11.2008.

Tal procedimiento de comprobación limitada supone la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación, en virtud de lo señalado en el artículo 68 de la LGT y supone que vuelva a iniciarse el cómputo de la misma. Así, teniendo en cuenta la fecha de inicio del procedimiento y que no se produjo la caducidad del mismo, el plazo de prescripción se extiende, al menos hasta el 17 de julio de 2012. En consecuencia a la fecha en que se notificada el acuerdo de liquidación, no se ha producido la prescripción de los periodos del ejercicio 2007.

Los periodos de liquidación del ejercicio 2008 prescribirían, con carácter general, el 21 de abril de 2012 para el 1T de 2008, el 21 de julio de 2012 para el 2T de 2008, el 2 de octubre de 2012 para el 3T de 2008 y el 31 de enero de 2013 para el 4T de 2008. Respecto a los referidos periodos consta la existencia de procedimiento de comprobación limitada iniciado el 29.04.2009 y concluido mediante resolución expresa dictada el 10 de julio de 2009.

Tal procedimiento de comprobación limitada supone la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación, en virtud de lo señalado en el artículo 68 de la LGT y supone que vuelva a iniciarse el cómputo de la misma.

En cualquier caso a la fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación, el 13 de enero 2012, no ha prescrito ninguno de los periodos correspondientes al ejercicio 2008.

Finalmente, en lo que se refiere a los periodos del ejercicio 2009, en la fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación, el 13.01.2012, no ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria objeto del presente procedimiento, referida a los periodos de liquidación del ejercicio 2009, que prescriben, respectivamente; el 21 de abril de 2013 para el 1T de 2009, el 21 de julio de 2013 para el 2T de 2009, el 21 de octubre de 2013 para el 3T de 2009 y el 31 de enero de 2014 para el 4T de 2009.

Por lo tanto, pese a resultar aplicable la jurisprudencia invocada por el interesado, tal consideración no produce los pretendidos efectos de este referidos a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Todo ello sin perjuicio de que proceda considerar lo señalado, en cuanto al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, a efectos del cómputo de los intereses de demora, de acuerdo con lo señalado en el artículo 150.3 de la LGT, que en su redacción a la fecha en que tuvieron lugar las actuaciones, señalaba lo siguiente:

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Séptimo.-

Sentado lo anterior, procede entrar a valorar las cuestiones de fondo que ofrece el expediente.

La primera cuestión que en este sentido alega el reclamante se refiere a la deducibilidad de las cuotas soportadas derivadas de la construcción de edificaciones. La Administración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo, y, teniendo en cuenta la documentación aportada por el interesado, concluye que el destino previsible de las edificaciones proyectadas como viviendas y sus anexos será la realización de operaciones sujetas y exentas del IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.uno.23º b) de la misma Ley del IVA.

La cuestión del destino previsible, tal como ha puesto de manifiesto el Tribunal de instancia, ha de valorarse en el momento en que se soportan las cuotas del IVA por la adquisición de bienes y servicios y en atención a las operaciones a las que se afectan las mismas.

Las cuotas del IVA son soportadas en relación con la urbanización, construcción y gastos generales de determinados solares identificados como: 1) T-1 sobre el que se constituyó un derecho de superficie a la cadena de supermercados W; 2) S-2, sobre el que se construyeron dos edificios plurifamiliares con un total de 36 viviendas, 4 locales comerciales, 45 plazas de aparcamiento, 15 trasteros y 3 almacenes trasteros y 3) R-I, solar urbanizado sin construcción.

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta la cuestión del destino previsible señalado, la Administración no admite la deducibilidad de las referidas a las viviendas y anexos señalados (trasteros y garajes).

Adicionalmente a lo señalado por el Tribunal de instancia en su resolución, este Tribunal quiere señalar que la cuestión del destino previsible ha sido suficientemente abordada por este TEAC en su resolución de 22 de septiembre de 2015 (R.G. 3393/2013) en unificación de criterio, señalando que el destino previsible ha de analizarse en el momento de la adquisición de los bienes controvertidos y que corresponde al sujeto pasivo justificar el mismo, mediante prueba suficiente o argumentos basados en criterios lógicos, objetivos y prudentes.

En el supuesto planteado, el destino previsible de los bienes controvertidos, siguiendo los criterios objetivos (naturaleza de los mismos), la lógica y la prudencia, es, efectivamente el señalado por la Administración, que supone destinarlo a la realización de operaciones sujetas y exentas del IVA que, por tanto, no otorgan el derecho a la deducción.

Como ya apuntó la administración, y reiteró el Tribunal de instancia, la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo que pretende la deducción de las cuotas soportadas. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que las meras manifestaciones del mismo no pueden considerarse una argumentación fáctica ni una prueba, ni tampoco por sí mismas constitutivas de un criterio lógico y prudente. Dicha manifestación no puede por sí sola, dar lugar al derecho a la deducción de las cuotas soportadas, siendo exigible la aportación de datos y pruebas de carácter objetivo.

En cuanto a las pruebas aportadas y referidas a estudios económicos y de rentabilidad referidos a una posible actividad de apartahotel que incluya servicios hoteleros, que figuran en el expediente y que ya han sido consideradas por el Tribunal de instancia, este Tribunal considera que no prueban el pretendido destino previsible.

Tales estudios podrían probar, en su caso, las hipótesis barajadas por el inversor en cuanto a las posibles actividades a desarrollar, pero no implican su destino de afectación a la prestación de los servicios hoteleros pretendidos. Como ha indicado este Tribunal, el destino previsible ha de basarse en criterios lógicos, objetivos y prudentes. La naturaleza de las edificaciones controvertidas, como viviendas y anexos a las mismas tales como aparcamientos y trasteros reflejada en la licencia de obras concedidas por el Ayuntamiento en fecha 02/05/2007, así como los epígrafes en que opera el interesado ("promoción inmobiliaria" y "alquiler de locales industriales") y lo manifestado en diligencias son pruebas objetivas que no pueden desvirtuarse por la manifestación de haber considerado la opción de destinar las construcciones a establecimientos hoteleros, pues tal hipótesis no constituye un medio de prueba objetivo, lógico y prudente.

Siendo que el interesado no aporta prueba adicional a valorar, se remite este Tribunal a lo resuelto por el de instancia y desestima las pretensiones del recurrente en este punto.

Adicionalmente ha de tenerse en cuenta que, en lo que al ejercicio 2009 se refiere, las cuotas consideradas deducibles durante los tres primeros trimestres de 2009 conforme al destino previsible pretendido por el interesado, deberían haberse rectificado una vez comprobado por este el cambio del mismo, pues así lo dispone el propio artículo 99.Dos de la Ley del IVA, que señala:

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.

Esta rectificación supondría considerar la no deducibilidad de las cuotas soportadas relativas a las edificaciones destinadas al alquiler e implicaría la aplicación de la prorrata especial con los mismos efectos, por tanto, que la regularización practicada por la inspección.

Esto es, aun admitiendo el destino previsible pretendido por el interesado, cuestión que, como hemos señalado, no se admite conforme a criterios lógicos, objetivos y prudentes, la regularización habría de practicarse en el mismo sentido dada la necesaria corrección que habría de llevarse a cabo constatada la alteración del referido destino.

Por su parte, y tal como señala el Tribunal de instancia, la aplicación de lo señalado en el mencionado artículo 99.Dos de la Ley del IVA, referido al destino previsible, no es incompatible con el alegado artículo 107 de la Ley del IVA. El requisito del destino previsible ha de analizarse en el momento en que se soportan las cuotas en la adquisición de bienes y servicios y constituye un requisito de deducibilidad, sin perjuicio de que posteriormente proceda realizar la regularización prevista para los bienes de inversión, caso de que los mismos tengan tal naturaleza.

Octavo.-

El interesado se muestra igualmente disconforme con el criterio seguido por la Inspección para considerar la no deducibilidad de las cuotas del IVA soportado en relación a la construcción de las plazas de aparcamiento y del solar S-1 que se encuentra urbanizado y aún sin construcción.

Como se señaló en el fundamento de derecho anterior, con base en el destino previsible relativo a la construcción de las viviendas, las plazas de aparcamiento y los trasteros y considerando que este consiste en el arrendamiento de los mismos, actividad sujeta y exenta conforme al artículo 20.uno.23º.b) de la Ley del IVA, considera este Tribunal que se trata de un criterio objetivo, lógico y prudente para considerar la no deducibilidad de los mismos, siendo así además, que como se ha puesto de manifiesto, no se prueba por el interesado un destino previsible diferente y, considerando además que el ejercicio 2009 se confirma el destino señalado de arrendamiento. En particular, en lo que se refiere a los aparcamientos, pese a que el interesado repercutió IVA por los mismos, analizado por la inspección la fecha y destinatarios de tales arrendamientos concluye que son paralelos a los de las viviendas arrendadas pero documentados en contratos diferentes. Concluye que se trata de arrendamientos de edificios destinados exclusivamente a vivienda, así como de garajes y anexos arrendados conjuntamente con aquellos por lo que están incluidos en la exención mencionada.

En cuanto al solar referido, pese a no haber comenzado la construcción de edificaciones más allá de la urbanización del mismo, con base en las manifestaciones y documentación aportada, se concluye que el destino previsible, lógico y prudente será similar al que concurre en el solar S-2, siendo que no se ha aportado prueba de que será otro y constando la voluntad de construir edificaciones (viviendas) para destinarlas al alquiler.

Se refiere el Tribunal de instancia en este sentido al valor probatorio de las diligencias en que se realizan tales manifestaciones y sin que puedan desvirtuarse las mismas mediante acta de manifestaciones realizada ante notario y con posterioridad a la fecha en que se soportaron las cuotas controvertidas.

Noveno.-

Sentado lo anterior, señala el interesado que no está conforme con la distribución de los costes por los que se soportan las cuotas con base en la superficie de las construcciones y que considera debiera hacerse con base en las operaciones realizadas, exentas o no exentas del IVA.

Quiere este Tribunal pronunciarse sobre esta cuestión de manera específica, por diferir su criterio del mantenido por la Inspección y por el Tribunal de instancia.

Como ya hemos señalado, en un primer momento, considerar la deducibilidad de las cuotas pasa por analizar los requisitos previstos en la normativa y en este sentido ha de tenerse en cuenta la cuestión prevista y ampliamente abordada relativa al destino previsible de los bienes en que se materializan las mismas, y que aparece regulada en el ya mencionado artículo 99.Dos de la Ley del IVA.

De lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores resulta que la Administración considera que el destino previsible de los bienes controvertidos es la realización de operaciones de arrendamiento, tanto de vivienda como de locales industriales, operaciones que no constituyen sectores diferenciados.

La Inspección considera, a efectos de regularización, tres categorías de gastos, y realiza los siguientes cálculos para determinar los relacionados con cada una de las operaciones realizadas. El resumen de los cálculos es el siguiente:

a) Construcción: son las relativas a la construcción de dos edificios de viviendas plurifamiliares sobre el solar S-2 en la Calle YYY nº 12 de ... del Vallés que se finalizó en octubre de 2009 y destinado al alquiler de pisos y locales comerciales. Se consideró deducible en un 5,82%, dado que era la superficie destinada a locales comerciales (el valor de tasación de los mismos ascendía a 5,29%). El resto de IVA soportado correspondiente a la construcción de garajes, trasteros y viviendas no se consideró fiscalmente deducible a tenor de lo dispuesto en el art. 20.Uno 23º de la LIVA.

b) Urbanización: son las referentes a dos de los tres solares afectos a la actividad económica; en concreto, el S-3 sobre el que consta constituido el derecho de superficie a W SUPERMERCADOS S.A, del que se admitió la totalidad de las facturas emitidas por la Junta de Compensación "... (suponían el 55,63% del solar), y en relación con el solar S-2 se admitió la deducibilidad del 2,58% que resulta de aplicar el 5,82% correspondiente a los locales al 44,37% facturado por la Junta de Compensación al obligado tributario en relación con dicho solar.

Respecto de la facturación de la otra Junta de compensación, "... que se encargó de la urbanización del solar de Avda. XXX nº 15 de ... no se admitió la deducibilidad de las cuotas soportadas al ser el destino previsible

la construcción de un inmueble residencial con el objeto de alquilarlo, que presumiblemente estará exenta de acuerdo con su manifestación en la diligencia nº 6 "... la intención ... para proceder a su construcción con el objeto de alquilarlo" y con el uso del citado solar (residencial, según Plan Parcial del Sector ...-Oest).

c) General: Son las cuotas vinculadas a bienes y servicios adquiridos por el obligado tributario con el fin de mantener una estructura de gestión de la actividad desarrollada. Se consideran deducibles en la medida que el destino previsible de las mismas es su vinculación tanto a actividades que originan el derecho a la deducción, como otras que no lo originan.

El cálculo controvertido, respecto al que se muestra disconforme el obligado, es el referido a la imputación de los gastos de urbanización referidos a dos solares, S-3, sobre el que consta construido el derecho de superficie y el solar S-2 sobre el que se construyó la edificación que contenía viviendas, trasteros, plazas de aparcamientos y locales, así como los gastos de construcción de la referida edificación. La inspección utiliza como criterio de reparto la superficie que ocupa cada uno de los bienes.

El Tribunal de instancia considera que el criterio administrativo utilizado es el más objetivo, al repartir los costes en función de los metros cuadrados construidos. Añade el Tribunal de instancia a su argumentación, lo siguiente: "Por otro lado, si bien es cierto que los ingresos obtenidos a partir de noviembre de 2009 (en 2007 y 2008 no hubo ingresos por operaciones exentas) por operaciones exentas es poco representativo respecto del total, no lo es menos que el activo dedicado a las actividades exentas (más de 15.000.000 de euros del valor de tasación de los dos edificios construidos) es muy superior al destinado a las actividades no exentas que son el solar S-3 (alquilado a W) cuyo valor contable asciende a 997.943,54 euros (balance de sumas y saldo de 2008) y los locales construidos en el solar S-2 cuyo valor de tasación asciende a 847.141 euros, indicativo de la posibilidad de aplicación de la prorrata especial".

La Inspección basa así su regularización en la aplicación de la regla de prorrata especial por considerar que el obligado realiza operaciones sujetas y exentas que no originan derecho a deducción y operaciones sujetas y no exentas, que si originan tal derecho, y por considerar esta obligatoria en función de los cálculos realizados.

En particular, en la regularización referida a los ejercicios 2007 y 2008 (en los que el obligado no ha iniciado aún la realización de operaciones exentas) la Administración no se refiere de forma específica a la aplicación de la regla de prorrata especial, pero los cálculos efectuados, suponen la aplicación práctica de la misma, puesto que se efectúa una imputación, conforme al criterio de metros cuadrados, de las cuotas soportadas relacionadas con cada uno de los inmuebles afectos a las actividades desarrolladas.

Señala el artículo 106 de la Ley del IVA, que regula la regla de prorrata especial lo siguiente:

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.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Esto es, una vez determinada la afectación de las cuotas soportadas al desarrollo de una actividad económica, cual es la de arrendamiento, la deducibilidad de las mismas, caso de tener que realizar un reparto por concurrir la realización de operaciones sujetas y no exentas, que generan derecho a la deducción, y operaciones

sujetas pero exentas, que no generan tal derecho, se determina de acuerdo con el cálculo de una proporción basada en el volumen de operaciones que se corresponde con cada una de estas actividades señaladas.

La Administración, para determinar lo que considera cuotas soportadas en las adquisición o importación de bienes y servicios utilizados exclusivamente en operaciones que originan y que no originan el derecho a la deducción, utiliza un sistema de reparto, la superficie construida, que no tiene cabida en la normativa del impuesto.

El hecho de tener que acudir a un criterio de reparto, la superficie en metros cuadrados, que es considerado por el tribunal de instancia como "el más objetivo", implica el reconocimiento de que las cuotas soportadas no son utilizadas de manera exclusiva en la realización de una determinada operación.

Cuestión distinta sería que los las cuotas soportadas lo fueran de forma clara y precisa para su utilización en el desarrollo de una de las actividades mencionadas. Pero en la medida en que las facturas recibidas no se establece diferenciación alguna, lo que es asimilable a considerar que se trata de gastos generales o comunes de la actividad, y de tener que buscar la Administración un criterio para determinar en que proporción resulta deducible, este, teniendo en cuenta el marco normativo que nos incube, no puede ser otro que el previsto para el cálculo del porcentaje de prorrata general, basado en el volumen de operaciones.

En el caso de que estas actividades no se hayan iniciado, el cálculo habrá de realizarse con base en una estimación de las mismas.

Lo señalado anteriormente no implica que no pueda resultar de aplicación la regla de prorrata especial, ya que esta resulta obligatoria de concurrir las circunstancias para ello, según dispone el artículo 103.Dos de la Ley del IVA (en su redacción vigente a la fecha de los hechos controvertidos) que señala:

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.

Así, pese a que este Tribunal considera que desde un punto de vista conceptual es necesario la realización de cálculos a efectos de determinar si resultaría de aplicación la regla de prorrata general o bien la especial, la distribución de las cuotas soportadas por la urbanización y la construcción de la edificación, que como hemos dicho se encuentran afecta a ambas actividades señaladas, no puede hacerse conforme al criterio utilizado y basado en los metros cuadrados, ya que el mismo no tiene cabida en el marco normativo del impuesto en nuestro país.

Esto es, en la medida en que nos encontremos con cuotas soportadas por gastos que no puedan imputarse de forma objetiva a una concreta actividad, los mismos, al considerarse gastos generales, deberán ser tratados como tales y, en consecuencia, su grado de deducibilidad habrá de determinarse conforme a la única regla que encontramos en la normativa para ello, que es la regla de prorrata general cuyo cálculo habrá de efectuarse en función del volumen de operaciones.

Cuando este Tribunal se refiere a que las cuotas puedan imputarse de forma objetiva a una de las actividades, está pensando en que dicha imputación se desprenda de forma lógica de los servicios y entregas concretas por las que se soportan las cuotas, esto es que figure en el contrato o en la factura el criterio de imputación, de no resultar así, considera este Tribunal que la Administración no puede aplicar un criterio que pudiera parecer razonable pero que, como hemos mencionado, no tiene cabida en la Ley del IVA, máxime en el sector de la urbanización y construcción, donde el coste de los servicios prestados puede depender de factores diversos tales como la calidad de los materiales, las dificultades concretas de la ejecución, la dedicación temporal y otros, y no de forma exclusiva de las superficies a la que se refieren.

De acuerdo con lo señalado, la deducibilidad de las cuotas soportadas deberá realizarse en proporción al volumen de operaciones relacionadas con cada una de las actividades y, de no haberse iniciado las mismas, conforme a la mejor previsión que pudiera realizarse.

Lo anterior ha de considerarse sin perjuicio de la regularización a llevar a cabo durante el periodo de regularización de los bienes de inversión prevista en el artículo 107 de la Ley del IVA.

En consecuencia, habrán de efectuarse nuevos cálculos, teniendo en cuenta lo sentado anteriormente, a efectos de determinar si resulta o no de aplicación la regla de prorrata especial.

Décimo.-

Sentado lo anterior, que confirma la liquidación dictada, procede entrar a conocer de la legalidad del acuerdo de imposición de sanción impugnado.

Para pronunciarse, este Tribunal, respecto si es ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Inspección, habrá de analizar la concurrencia de los dos elementos constitutivos del ilícito tributario, en particular:

- Si concurre el tipo infractor en la conducta de la entidad.
- Si se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción.

En cuanto al tipo infractor, la conducta de la entidad ha sido tipificada por la Administración:

Para el ejercicio 2007, de conformidad con el artículo 191 de la LGT para todos los periodos de liquidación (1T/2007 a 4T/2007) y 195 de la LGT para el periodo 2T de 2007.

Para el ejercicio 2008, de conformidad con el artículo 195 y 191 de la LGT para los periodos 1T, 2T y 3T de 2008 y conforme al artículo 193 para el 4T de 2008.

Para el ejercicio 2009, de conformidad con el artículo 195 de la LGT para los periodos 1T, 2T y 3T de 2009 y 191 para el 4T de 2009 .

Los mencionados artículos disponen lo siguiente:

Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.

Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo

que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

(...)

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

Artículo 193. *Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.*

1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

Las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario:

En el 1T y 3T de 2007 arrojaba un resultado a ingresar, en el 2T un resultado a compensar y en el 4T un resultado a devolver, devolución que se hizo efectiva por la Administración. Consecuencia de la regularización practicada, resulta un importe a ingresar en todos los periodos señalados.

En el 1T, 2T y 3T de 2008 determinaban unas cuotas a compensar y en el 4T una cuota a devolver, que minorada por la Administración, fue objeto de devolución. La regularización practicada determina un importe a ingresar en los tres primeros trimestres y la improcedencia de la devolución practicada en el 4T.

Por su parte, en el 1T, 2T y 3T de 2009, las autoliquidaciones presentadas determinaban unas cuotas a compensar. La regularización practicada por la administración determinó una menor cuota a compensar en los periodos 1T y 2T y una cuota a ingresar en el periodo 3T. Por su parte, en la autoliquidación correspondiente al 4T de 2009 se solicitó una cuota a devolver. Efectuada la devolución, la regularización practicada determina la improcedencia de la misma resultando una cuota a ingresar.

Así, las conductas realizadas por el sujeto pasivo que resultan acreditadas y que consistieron en consignar de forma indebida cuotas a compensar en el 2T/2007, 1T/2008, 2T/2008, 3T/2008, 1T/2009, 2T/2009 y 3T/2009; dejar de ingresar la cuota debida en el 1T/2007, 2T/2007, 3T/2007, 4T/2007, 1T/2008, 2T/2008, 3T/2008 y 4T/2009, así como obtener indebidamente una devolución en el 4T/2007, 4T/2008 y 4T/2009, se acomodan a los tipos transcritos que configura la norma.

En cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, ha de analizarse por este Tribunal si resulta acreditada la culpabilidad del sujeto infractor, de acuerdo con la motivación contemplada en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado.

El análisis de la motivación de la culpabilidad que ha de realizarse en el procedimiento administrativo sancionador permitirá, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquella debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho

uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley.

En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, 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.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo

Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Y en cuanto a las circunstancias excluyentes de la culpabilidad dispone el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003: "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá

esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

Los acuerdos sancionadores impugnados contienen la siguiente motivación de la culpabilidad:

Ambos contienen una referencia genérica a la cuestión del elemento subjetivo, como sigue:

"Concurriendo el hecho típico y antijurídico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad.

En este sentido el artículo 183 de la Ley 58/2003 establece: "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

Del anterior artículo se desprende que en la Ley General Tributaria existen dos formas de actuación sancionables, que coinciden con las acuñadas en el ilícito penal: el dolo y la culpa. El dolo implica una intencionalidad en la conducta infractora, en este sentido la Audiencia Nacional, en Sentencia de 7 de octubre de 1997 señalaba que "la voluntariedad (en el ámbito sancionador tributario) concurre cuando el obligado tributario conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente por deficiencias u oscuridades en la norma.

La actuación culpable a título de dolo exige por consiguiente la conciencia y voluntad del sujeto de realizar el hecho tipificado objetivamente en la figura infractora. Requiere por tanto la combinación de dos elementos:

En primer lugar el elemento cognoscitivo; basta sin embargo un conocimiento aproximado de la significación social o jurídica de hecho, no es un conocimiento exacto o científico; elemento que se da claramente en este caso, puesto que cualquier profano en la materia puede suponer que el cobro de cantidades conlleva la obligación de presentar declaración y tributar por ello.

En segundo lugar, el elemento volitivo; aplicado a conseguir el resultado que el infractor tiene representado mentalmente, que es el de defraudar".

En consecuencia, el dolo exige la conciencia y voluntad del sujeto de realizar el hecho tipificado objetivamente en la figura infractora. La culpa, por su parte, se caracteriza por una omisión de la diligencia debida, es decir, por la omisión de aquel comportamiento que hubiera evitado la realización del tipo del injusto.

La doctrina sentada por nuestro Tribunal Constitucional, consiste en entender que los principios y garantías del ámbito penal resultan aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Por ello, al igual que ocurre en el ámbito penal, la aplicación de sanción a una conducta infractora exige como presupuesto necesario no solo una conducta típica y antijurídica, sino también que sea culpable. Ahora bien, en el ámbito administrativo sancionador el límite mínimo de dicha culpabilidad consiste en la simple negligencia. A este respecto, la concurrencia de negligencia no exige, como elemento determinante para su apreciación, un claro ánimo de defraudar ni mala fe por parte del obligado tributario, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma (entre otras, resoluciones del TEAC de 10/02/2000, 23/02/2000, 17/01/2001, 24/10/2001, 14/06/2006 y 15/06/2006).

La culpa, que constituye una forma o grado de la culpabilidad, se caracteriza por una omisión de la diligencia debida, es decir, por la omisión de aquel comportamiento que hubiera evitado la realización del tipo del injusto. Según asentada jurisprudencia penal del Tribunal Supremo, la culpa además del elemento normativo o incumplimiento del deber objetivo de cuidado, presenta también el elemento "psicológico o intelectual" caracterizado por la ausencia de previsión consciente y voluntaria que conlleva la "evitabilidad". Evitabilidad que presupone a su vez "previsibilidad", porque evidentemente si el agente puede conocer y evitar (o al menos atenuar) el resultado dañoso su forma de actuar no podrá ser comparable a aquello acaecido de forma imprevisible.

En definitiva, la procedencia o improcedencia de sanción en el caso que nos ocupa depende de que quepa o no apreciar la concurrencia de una conducta dolosa o culposa en el sujeto pasivo; es decir, que para la apreciación de infracción tributaria se requiere de la voluntariedad o culpabilidad, ya sea con dolo o intención o

bien culpa o imprudencia, lo que nos conduce a analizar, previamente, cuáles fueron los motivos de la regularización practicada por la Inspección al obligado tributario".

En concreto, el acuerdo de imposición de sanción de los periodos de los ejercicios 2007 y 2008 señala:

"En este caso la regularización que realiza la Inspección ha puesto de manifiesto que Bxy dedujo indebidamente cuotas de IVA soportado relacionadas con inmuebles cuyo destino, objetivamente, era la realización de operaciones sujetas y exentas que no originan el derecho a la deducción.

El artículo 99.Dos establece claramente que las deducciones deben practicarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos.

Por otra parte, el artículo 92.Dos dispone que únicamente procederá el derecho a la deducción en la medida que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, que a su vez enumera las operaciones que generan el derecho a la deducción.

De la lectura de los preceptos anteriores resulta evidente que cuando el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos sea la realización de operaciones que no generan el derecho a la deducción no resultará procedente la deducción de las cuotas soportadas.

Además, la jurisprudencia y la doctrina administrativa también se han manifestado de forma pacífica al respecto, reconociendo la necesidad de atender al destino previsible, en base a criterios lógicos y razonables, para efectuar la deducción de las cuotas soportadas. En este sentido se pronuncian, por ejemplo, el Tribunal Económico Administrativo Central en distintas resoluciones, entre otras, la número 1656/2005, de 13/06/2007, y el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia 413/2008, de 24 de abril de 2008.

No obstante la claridad de las disposiciones mencionadas y la jurisprudencia aplicable al respecto, el Bxy dedujo el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con inmuebles, los cuales, objetivamente considerados, iban a ser objeto previsiblemente, en base a criterios lógicos y razonables, de un arrendamiento exento (artículo 20.Uno.23º LIVA).

En consecuencia, teniendo en cuenta la naturaleza mercantil del obligado tributario, operador económico en el sector inmobiliario, y su obligación de conocer la normativa que resulta de aplicación a su actividad, así como la claridad de las normas infringidas, las cuales no presentan ninguna dificultad interpretativa para su aplicación, a la vez que su deber de consultar la doctrina administrativa y la jurisprudencia aplicable en caso de duda, no hay dudas acerca del concurso de culpa en su conducta."

Por su parte, el acuerdo de imposición de sanción de los periodos del ejercicio 2009 señala:

"En este caso la regularización que realiza la Inspección ha puesto de manifiesto que Bxy aplicó indebidamente el régimen de deducciones, al aplicar la prorrata general siendo preceptiva la aplicación de la prorrata especial.

En efecto, el artículo 103.Dos LIVA establece que:

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

1. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.
2. 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".

Según el artículo 105 LIVA, que regula el procedimiento de aplicación de la prorrata especial, serán deducibles íntegramente las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, no pudiendo deducirse aquellas que se utilicen en operaciones que no originan el derecho a la deducción y aplicando el porcentaje de prorrata a aquellas que se utilicen conjuntamente en operaciones que originen y que no originen el derecho a la deducción.

Como podemos apreciar, la redacción de las normas es clara y no se presta a diferentes interpretaciones, el obligado tributario, como empresario operador del mercado inmobiliario, estaba en su obligación de conocer las mismas y proceder a su aplicación.

Así, debió tener en cuenta que las cuotas de IVA soportado relacionadas con inmuebles cuyo destino, objetivamente, era la realización de operaciones sujetas y exentas no originaban el derecho a la deducción, lo que en la práctica determinó la aplicación obligatoria de la prorrata especial en lugar de la prorrata general aplicada por el obligado tributario.

No obstante la claridad de las disposiciones mencionadas, el Bxy no consideró no deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con inmuebles, los cuales, objetivamente considerados, iban a ser objeto previsiblemente, en base a criterios lógicos y razonables, de una entrega exenta (en virtud del artículo 20.Uno.22º LIVA), o de un arrendamiento igualmente exento (artículo 20.Uno.23º LIVA).

Como consecuencia de lo anterior, resultaba preceptiva la aplicación de la prorrata especial, en virtud de lo establecido por el artículo 103.Dos.2º LIVA, al superar las cuotas deducibles en virtud de la aplicación de la prorrata general en más de un 20% el importe de las cuotas deducibles en aplicación de la prorrata especial.

En consecuencia, teniendo en cuenta la naturaleza mercantil del obligado tributario, operador económico en el sector inmobiliario, y su obligación de conocer la normativa que resulta de aplicación a su actividad, así como la claridad de las normas infringidas, las cuales no presentan ninguna dificultad interpretativa para su aplicación, no hay dudas acerca del concurso de culpa en su conducta."

Ambos acuerdos concluyen con una referencia a jurisprudencia que ha confirmado la concurrencia del elemento subjetivo en una conducta como la descrita. Así, señalan:

La procedencia de la imposición de sanciones en estos supuestos ha sido apreciada también por los tribunales. Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 7/06/2000 (recurso contencioso-administrativo no 567/1999), dispone lo siguiente:

"CUARTO: La sociedad recurrente, a la vista del art. 99.2 de la Ley 37/1992, de 29 de diciembre, que señala que "las deducciones deberán realizarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior, si aquel fuese alterado", entiende que es precisamente el sujeto pasivo el que debe determinar cuál va a ser dicho destino previsible, y, en función de aquel, practicar las correspondientes deducciones, de tal forma que si las segundas transmisiones que con posterioridad se realicen de los inmuebles adquiridos están exentas del pago de I.V.A. ello no le impide practicar previamente la deducción, con modificación ulterior de la liquidación, caso de que la segunda transmisión no esté sujeta a dicho tributo, al destinarse los inmuebles a vivienda o arrendamiento.

QUINTO:

Sin embargo, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya claridad es meridiana, aboca precisamente a la solución contraria a la pretendida por la parte recurrente, que es además la sostenida por la Dirección General de Tributos, que señala que debe partirse de "previsiones razonables basadas en criterios lógicos y prudentes" a la hora de practicar las correspondientes deducciones. Ello lleva a la ineludible conclusión de que la entidad recurrente debió previamente justificar, mediante argumentación fáctica o prueba de dicha circunstancia, que el destino de los inmuebles adquiridos no iba a ser el de vivienda o arrendamiento, que desde el punto de vista de la experiencia y de la lógica es el previsible fin al que aquellos van destinados, sin perjuicio de realizar la ulterior rectificación, caso de otorgarles un destino diferente, al operarse segundas transmisiones sujetas al I.V.A.

(...)

SEPTIMO: Procede, por tanto, la desestimación del recurso en lo que se refiere a la imposición de las sanciones por practicar deducciones improcedentes de la cuota, para cuya determinación exacta y posterior abono no era preciso un conocimiento del ordenamiento tributario superior al que resulta exigible a un ciudadano en su condición de tal, máxime teniendo en cuenta que nos encontramos ante una Sociedad mercantil dedicada a la compraventa de bienes inmuebles y que la interpretación de la normativa tributaria que propugna no resiste una confrontación con el texto literal de los preceptos aplicables y de la interpretación dada a aquellos por la Dirección General de Tributos".

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 58/2003.

Se determina que concurren los elementos objetivos y subjetivos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria lo que justifica la imposición de la presente sanción."

Así, tal como ha señalado el Tribunal de instancia, realizando una profusa referencia a la doctrina y jurisprudencia sentada sobre la cuestión del elemento subjetivo, considera este Tribunal que en el acuerdo sancionador se incluye la motivación de la culpabilidad con remisión a los hechos y circunstancias derivados de las actuaciones de comprobación realizadas y se analiza de forma específica la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario.

Así, este Tribunal considera suficientemente acreditada la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, por lo que confirma la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción.

Alega el interesado la vulneración del principio de confianza legítima derivado del principio de seguridad jurídica, considerando que todos los datos relevantes obraban en poder de gestión tributaria que dio conformidad a las declaraciones presentadas en las que se solicitaban las devoluciones en los ejercicios 2007 y 2008 tras llevar a cabo un procedimiento de comprobación limitada e, igualmente, se efectuó la devolución solicitada en 2009.

Tal como indicó el Tribunal de instancia, la confianza legítima alegada requiere que la misma se sustente en signos o hechos externo producidos por la Administración y que resulten lo suficientemente concluyentes para que induzcan racionalmente a confiar en la apariencia de legalidad de la actuación concreta realizada.

Así, los procedimientos de comprobación limitada referidos, tramitados sobre los periodos de 4T de 2007 y 4T de 2008, tuvieron un alcance limitado concreto, señalado en los mismos y referido a la comprobación de los requisitos formales de las facturas recibidas y la concurrencia de requisitos de deducibilidad respecto a una muestra, comprobación que no alcanzó a la cuestión del destino previsible abordada por la Inspección.

Por tanto, no puede alegarse la legalidad de su conducta basada en la pretendida confianza legítima que le provocó la efectiva devolución de las cantidades solicitadas siendo que la Administración nunca se pronunció sobre la cuestión de la deducibilidad de las cuotas conforme al requisito del destino previsible que resultara acreditado.

No obstante lo señalado anteriormente, en que este Tribunal considera que concurre el tipo infractor y el elemento subjetivo, la sanción impuesta habrá de ajustarse en su cálculo por resultar necesariamente la modificación de la base de la sanción conforme a lo que resulte de los nuevos cálculos que habrán de realizarse para determinar la cuota tributaria liquidada, de acuerdo con lo señalado en el fundamento de derecho noveno.

Décimo primero.

De acuerdo con lo señalando en los fundamentos de derecho precedentes procede:

Estimar la pretensión del recurrente en cuanto al cálculo de las cotas deducibles basado en el volumen de operaciones realizadas y no con base en la superficie dedicada a cada actividad. En consecuencia procede la anulación de las liquidaciones para efectuar un nuevo cálculo de la cuota tributaria conforme al criterio sentado en el fundamento de derecho noveno, aplicable a los periodos correspondientes a los tres ejercicios regularizados (2007, 2008 y 2009)

Del mismo modo habrán de ajustarse los intereses de demora conforme a lo señalado en el fundamento de derecho sexto, referido al incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones.

Confirmar la procedencia de las sanciones impuestas sin perjuicio de que hayan de ajustarse las bases de las mismas conforme a la nueva liquidación practicada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.



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