

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091853

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de noviembre de 2023

Sala 2.^a

R.G. 6978/2021

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Regla de prorrata. Prorrata general. *Cuotas soportadas en adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad.* La cuestión controvertida se circunscribe en determinar la correcta aplicación de la regla de la prorrata a las cuotas de IVA soportadas en los gastos por las obras de mejora de un inmueble y otros gastos -fundamentalmente de suministros-, por considerar la Administración que constituyen un «gasto de uso común» a los dos sectores diferenciados de actividad desarrollados por la entidad -arrendado en parte (actividad sujeta y no exenta), y en el que, asimismo, desarrolla su actividad como entidad sin ánimo de lucro (actividad sujeta y exenta)-.

Para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por bienes o servicios adquiridos por un empresario o profesional debe actuarse en dos pasos.

En primer lugar, debe determinarse si los bienes o servicios están o no afectos a actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, de suerte que la afectación exclusiva a actividades no gravadas no otorga derecho a deducción.

En segundo lugar, determinada su afectación, en todo o en parte, a actividades gravadas, debe precisarse la actividad en la que van a utilizarse los bienes y servicios así como el régimen de deducción que corresponde a la misma. Si estamos ante bienes y servicios que se utilizan en actividades sujetas al IVA que generan y no generan derecho a deducción, debe calcularse qué porcentaje de las cuotas soportadas por los mismos es deducible.

Dicho esto, los gastos de obras de construcción o acondicionamiento de un edificio utilizado en actividades que generan derecho a la deducción y actividades que no generan tal derecho, de no ser posible su afectación precisa respecto de cada actividad, dadas las dificultades que conllevaría, puede atribuírseles la consideración de gasto de uso común en tales actividades. Y esto es precisamente lo que concurre en el caso analizado, en el que nos encontramos ante obras de acondicionamiento general del edificio titularidad de la contribuyente, sin especificar las facturas aportadas, ni ningún otro documento que obre en el expediente, qué parte de tales obras se corresponde con cada actividad desarrollada por la entidad. Lo anterior debe llevarnos a concluir que tales obras se utilizan indistintamente en las diversas actividades realizadas por la entidad, o que tales obras no se utilizan exclusivamente en una actividad concreta, en términos del art. 106 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Sentada la naturaleza del gasto controvertido y partiendo de su consideración como gasto común a actividades que generan derecho a deducción y otras que no lo generan, el siguiente paso es aplicar un método de cálculo de la prorrata (porcentaje) de deducción para determinar el importe de las cuotas de IVA soportado deducible.

Pues bien, el criterio de reparto que debe aplicarse para determinar la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios de uso mixto, como puede entenderse que constituyen, dadas las circunstancias concretas de este caso, los gastos de construcción y obras de un inmueble que va a utilizarse, en parte, para actividades económicas que generan derecho a la deducción y, en parte, para otras actividades económicas que no generan tal derecho, es el basado en el volumen de ingresos generado por cada actividad, tal y como establece el art. 104 de la Ley del Impuesto y sin que pueda aplicarse ningún otro criterio, al no estar así previsto en la normativa nacional. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9, 20, 94, 101, 104 y 106.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 173, 174 y 175.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 17 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 228, 229 y 230.

RD 520/2005 (RGRVA), arts. 35, 36 y 37.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 10 y 11.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 08/07/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 07/07/2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 31 de mayo de 2021, por la que se estiman en parte las reclamaciones núm. 28/09761/2020, 28/11550/2020, 28/11551/2020, 28/11552/2020 y 28/11553/2020, formuladas contra el acuerdo de liquidación provisional núm. de referencia 20.....3C, y acuerdos sancionadores derivados del mismo, dictados por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ... (Madrid), de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2018, períodos 1T, 2T, 3T y 4T.

Segundo.

Con fecha 5 de febrero de 2020, se notifica acuerdo de liquidación provisional en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA), períodos 1T, 2T, 3T, 4T del ejercicio 2017, por el que se minora el saldo a compensar declarado al minorarse las cuotas de IVA soportado deducibles por los siguientes motivos:

- Cuotas no deducibles por falta de afectación conforme al artículo 95.Uno de la Ley del IVA.
- Cuotas no deducibles conforme al artículo 96.3º de la Ley del IVA (alimentos, bebidas y tabaco).
- Cuotas no deducibles por afectación exclusiva al sector de operaciones exentas (artículo 9 y 101 de la Ley del IVA) al considerarse que la entidad realiza dos sectores diferenciados de actividad: por un lado, el alquiler de inmuebles, actividad sujeta y no exenta, y, por otro, servicios a sus asociados y actividades propias como asociación sin ánimo de lucro, actividades sujetas y exentas.
- Aplicación de la prorrata, tratándose de cuotas soportadas por bienes y servicios usados en común para los distintos sectores de actividad.

Tercero.

Consecuencia de la liquidación anterior, se inicia expediente sancionador que culmina con acuerdos de imposición de sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la LGT.

Cuarto.

Con fecha 29 de julio de 2019, se inicia procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA de los períodos 1T a 4T del ejercicio 2018, que culmina con resolución con liquidación provisional de fecha 5 de febrero de 2020 en la que se regulariza la situación tributaria en los mismos términos expuestos anteriormente para el ejercicio 2017. Asimismo, se minoran las cuotas a compensar procedentes del ejercicio 2017 al haberse modificado su importe como consecuencia del acuerdo de liquidación provisional dictado en relación con dicho ejercicio.

La anterior liquidación trae consigo, igualmente, el inicio de un expediente sancionador que termina mediante acuerdos de imposición de sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la LGT.

Quinto.

Disconforme con la liquidaciones y sanciones, la entidad interpone sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, siendo la cuantía correspondiente a la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación del ejercicio 2017, de 132.555,77 euros, y la relativa al ejercicio 2018, de 336.746,84 euros. En el escrito de alegaciones manifiesta, en síntesis, lo siguiente:

- Que se interpone una única reclamación contra las dos liquidaciones provisionales impugnadas por considerar que concurren las circunstancias exigidas para su tramitación acumulada, al amparo de lo previsto en el artículo 230.1.a) de la LGT.
- Muestra conformidad con la no deducibilidad de cuotas relacionadas con alimentos, bebidas y tabaco, y otros conceptos, como gastos de viajes.

- En relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por gastos relacionados con el inmueble que está arrendado y en el que, asimismo, desarrolla su actividad, considera aplicable para su distribución un criterio basado en los metros cuadrados y no en función de la regla de prorrata.
- No concurrencia de los requisitos para imponer la sanción.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, con fecha 7 de julio de 2021, dicta sendas resoluciones (una para cada ejercicio) por las que desestima las pretensiones de la entidad contra los acuerdos de liquidación y estima las reclamaciones contra los acuerdos sancionadores, los cuales son anulados. La desestimación se fundamenta en que, tratándose de gastos por obras en el inmueble que simultáneamente se encuentra arrendado (actividad sujeta y no exenta de IVA) y en el que, asimismo, se desarrolla su actividad como asociación (actividad sujeta y exenta de IVA), y dado que dichas obras no han sido imputadas de forma precisa a cada una de las actividades, nos encontramos ante gastos generales o comunes afectos a ambas actividades. Siendo esto así, la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por tales gastos se determina según la regla de prorrata general cuyo cálculo habrá de efectuarse en función del volumen de operaciones sin que tenga cabida un criterio basado en la superficie.

Sexto.

Frente a las resoluciones del TEAR, la entidad interpone sendos recursos de alzada, en fecha 7 de julio de 2021, manifestando, en síntesis, lo siguiente:

- La procedencia de la tramitación acumulada de las reclamaciones con números de referencia 28-06356-2020, interpuesta ante el TEAR de Madrid contra la liquidación provisional en relación con el IVA del ejercicio 2017, y 28-09761-2020, interpuesta igualmente ante el TEAR de Madrid contra la liquidación provisional en relación con el IVA del ejercicio 2018.

- El TEAR de Madrid parte de una premisa errónea: no se está proponiendo el criterio de superficie como un criterio alternativo al del volumen de operaciones para la aplicación de la prorrata, lo que se defiende es la aplicación del criterio de superficie, como criterio razonable y objetivo, a los efectos de determinar si los bienes o servicios en cuestión están destinados en todo o en parte a una de las actividades, o conjuntamente a ambas, con carácter previo a la aplicación de la prorrata general; esto es, el criterio de superficie debe operar antes de la aplicación de la prorrata general ex artículo 106.Uno.3º LIVA.

- La normativa reguladora del IVA no establece ningún criterio concreto para determinar si un bien o servicio adquirido está destinado exclusivamente a un sector diferenciado o conjuntamente a varios sectores.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución del TEAR desestimatoria de la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional.

Tercero.

Antes de entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo, en relación con la alegación planteada por la recurrente sobre la acumulación de reclamaciones, debe señalarse que la competencia para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas viene regulada en los artículos 228 y 229 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), cuyo desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA, en adelante). Dicha competencia determina, igualmente, la posterior instancia en vía judicial.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 228.5 de la LGT "*La competencia de los órganos económico-administrativos será irrenunciable e improrrogable y no podrá ser alterada por la voluntad de los interesados.*"

Por su parte, el artículo 229.1 del mismo texto legal señala, por lo que aquí interesa, que el Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

"c) En segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía."

Y el apartado dos del propio artículo 229 establece:

"2. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales conocerán:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente."

En cuanto a la referida cuantía que determina el conocimiento de las reclamaciones por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales en primera o única instancia y, por ende, la posibilidad de interponer recurso de alzada ante el TEAC, señala el artículo 36 del RGRVA:

"De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso."

Asimismo, en materia de competencia para conocer de las reclamaciones económico-administrativas es necesario hacer referencia a la regulación de la acumulación de las mismas recogida en el artículo 230 de la LGT según el cual:

"1. Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento.

b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo.

c) Las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares.

d) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

2. Fuera de los casos establecidos en el número anterior, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En el caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo de 5 días para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación.

Las acumulaciones a las que se refiere este apartado podrán quedar sin efecto cuando el tribunal considere conveniente la resolución separada de las reclamaciones.

3. Los acuerdos sobre acumulación o por los que se deja sin efecto una acumulación tendrán el carácter de actos de trámite y no serán recurribles.

4. La acumulación atenderá al ámbito territorial de cada Tribunal Económico-Administrativo o sala desconcentrada, sin que en ningún caso pueda alterar la competencia para resolver ni la vía de impugnación procedente, salvo en los casos previstos en los párrafos a), c) y d) del apartado 1 de este artículo. En estos casos, si el Tribunal Económico-Administrativo Central fuera competente para resolver una de las reclamaciones objeto de acumulación, lo será también para conocer de las acumuladas; en otro supuesto, la competencia corresponderá, en los casos contemplados en los párrafos a) y c) del apartado 1, al órgano competente para conocer de la reclamación que se hubiera interpuesto primero, y, en el establecido en el párrafo d), al órgano competente para conocer de la reclamación contra la deuda tributaria."

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se encuentra en el artículo 37 del RGRVA que establece:

"1. El tribunal, en cualquier momento previo a la terminación, de oficio o a solicitud del interesado, acordará la acumulación o dejará sin efecto la acumulación acordada, sin que en ningún caso se retrotraigan las actuaciones ya producidas o iniciadas en la fecha del acuerdo o de la solicitud.

2. Denegada o dejada sin efecto la acumulación, cada reclamación proseguirá su propia tramitación, con envío al tribunal competente, si fuese otro, y sin que sea necesario un nuevo escrito de interposición, ratificación o convalidación. En cada uno de los nuevos expedientes se consignará una copia cotejada de todo lo actuado."

Cuarto.

En el presente caso, la entidad solicitó la acumulación de la reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con número de referencia 28-06356-2020, contra la liquidación provisional en relación con el IVA del ejercicio 2017, con la reclamación interpuesta ante el mismo Tribunal y número de referencia 28-09761-2020, contra la liquidación provisional en relación con el IVA del ejercicio 2018.

A la vista de lo expuesto en el fundamento de derecho anterior, no estamos ante ninguno de los supuestos de acumulación obligatoria por cuanto que se trata de liquidaciones que, si bien referidas a un mismo obligado tributario y tributo, no derivan del mismo procedimiento en la medida en que se tramitaron sendos procedimientos de comprobación limitada diferenciados para los distintos ejercicios comprobados.

En cuanto a la posibilidad de acumulación potestativa por parte de los Tribunales Económico-Administrativos, se debe estar a lo dispuesto en el artículo 230.4 de la LGT según el cual:

"4. La acumulación atenderá al ámbito territorial de cada Tribunal Económico-Administrativo o sala desconcentrada, sin que en ningún caso pueda alterar la competencia para resolver ni la vía de impugnación procedente, salvo en los casos previstos en los párrafos a), c) y d) del apartado 1 de este artículo. En estos casos, si el Tribunal Económico-Administrativo Central fuera competente para resolver una de las reclamaciones objeto de acumulación, lo será también para conocer de las acumuladas; en otro supuesto, la competencia corresponderá, en los casos contemplados en los párrafos a) y c) del apartado 1, al órgano competente para conocer de la reclamación que se hubiera interpuesto primero, y, en el establecido en el párrafo d), al órgano competente para conocer de la reclamación contra la deuda tributaria."

En el supuesto que nos ocupa, la cuantía de la liquidación resultante del procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA del ejercicio 2017 es de 132.555,77 euros, correspondiente al cuarto trimestre, conforme a lo establecido en el artículo 35 del RGRVA. Por su parte, la cuantía de la liquidación resultante del procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA del ejercicio 2018 es de 336.746,84 euros, correspondiente al cuarto trimestre.

Por consiguiente, la competencia para conocer de la reclamación económico-administrativa que se interponga contra el acuerdo de liquidación provisional del ejercicio 2017 corresponde al respectivo Tribunal Económico-Administrativo Regional, en nuestro caso el de Madrid, en única instancia al no superar su cuantía los 150.000 euros.

Y esto es, precisamente, lo efectuado por el TEAR de Madrid en la resolución de fecha 31 de mayo de 2021 relativa al acuerdo de liquidación correspondiente al IVA del ejercicio 2017, en la que se indica que dicho Tribunal resuelve en única instancia y, en el pie de recurso, hace mención a que contra dicha resolución puede interponerse recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Por el contrario, siendo la cuantía de la liquidación provisional relativa al IVA del ejercicio 2018 de 336.746,84 euros, el TEAR de Madrid resolvió en primera instancia, siendo procedente contra dicha resolución el recurso de alzada ante este TEAC.

A la vista de lo expuesto, no cabe acordar la acumulación de los expedientes solicitada por el interesado en tanto que ello supondría alterar la posterior competencia judicial. En efecto, de resolverse improcedentemente de forma acumulada, ante una eventual impugnación de la resolución relativa al IVA del ejercicio 2017 pasaría a conocer de la misma, no el Tribunal Superior de Justicia a quien correspondería en el presente caso, sino, en sede económico-administrativa, este TEAC y, posteriormente, en vía judicial, la Audiencia Nacional (artículos 10.1 d) y 11.1 d) Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

En consecuencia, el TEAR de Madrid actuó conforme a Derecho al no acumular las reclamaciones interpuestas por la entidad y resolverlas separadamente.

Quinto.

Sentado lo anterior, y entrando a conocer las cuestiones de fondo del presente expediente, en primer lugar, hay que dejar constancia de que, según resulta de la documentación obrante, la recurrente mostró su conformidad al acuerdo de liquidación impugnado en lo referente a la no deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de determinados bienes y servicios (comida, bebidas, tabaco, viajes, etc), por lo que este TEAC, no observando defecto alguno de tramitación respecto del mismo, ha de confirmar dicho acuerdo de liquidación en este punto por ser ajustado a Derecho.

En consecuencia, la cuestión controvertida se circunscribe en determinar la correcta aplicación de la regla de la prorrata a las cuotas de IVA soportadas en los gastos por las obras de mejora del inmueble y otros gastos (fundamentalmente de suministros), por considerar la Administración que constituyen un "gasto de uso común" a los dos sectores diferenciados de actividad desarrollados por la entidad.

Para la resolución de la controversia planteada, deben tenerse en cuenta las siguientes circunstancias:

- La Sociedad Española **XZ** es propietaria en pleno dominio de un inmueble sito en MUNICIPIO_1, calle (...), que consta de tres plantas y tiene una superficie total de 2.100 metros cuadrados.

- El ... de 2004 se suscribió entre la Sociedad Española **XZ** y la Fundación **TW**, con NIF ..., un contrato de arrendamiento del referido inmueble para el ejercicio de su actividad (uso distinto del de vivienda). En concreto, tal y como se desprende del citado contrato, que obra en el expediente administrativo, se arriendan 1.250 metros cuadrados de los 2.100 metros cuadrados totales de superficie del inmueble.

- El resto del edificio, esto es, los 850 metros cuadrados restantes, se destinan al uso propio como sede de la Sociedad Española **XZ** y desde el cual se desarrolla la actividad tanto de (i) administración del inmueble como de (ii) gestión y organización interna, prestándose asimismo (iii) servicios a los socios tales como cursos de formación, congresos, seminarios, etc.

- La entidad desarrolla dos actividades que constituyen sectores diferenciados conforme a lo previsto en el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en lo sucesivo), según el cual:

"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a) se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior."

En concreto, los sectores diferenciados realizados por la entidad se concretan en los siguientes:

1) La actividad de arrendamiento de locales (CNAE 682), sujeta y no exenta de IVA, que, conforme al artículo 94 de la Ley del IVA, genera derecho a deducción.

2) La actividad propia de una asociación, consistente en los servicios prestados a los asociados y los propios de una asociación sin ánimo de lucro, sujeta y exenta de IVA (artículo 20.Uno.12º de la Ley del IVA), que limita el derecho a deducción.

- Durante los ejercicios 2017 y 2018 se llevaron a cabo obras de mejora necesarias en el edificio sito en calle ... (según rezan las facturas: obras de acondicionamiento general del edificio).

A partir de lo expuesto, la Administración ha considerado, y así ha corroborado el TEAR de Madrid en la resolución impugnada, que, en la medida en que los gastos de obras en el edificio son gastos comunes, al no especificarse la parte de las mismas que corresponde a cada una de las actividades desarrolladas por la entidad, el IVA soportado por tales obras es deducible en la proporción que resulte de aplicar lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley del IVA.

En este sentido, partiendo de la existencia de sectores diferenciados, debe atenderse a lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley del IVA:

"Artículo 101. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.

Uno. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La aplicación de la regla de prorata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a'), c') y d') de esta Ley.

Los regímenes de deducción correspondientes a los sectores diferenciados de actividad determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra b') de esta Ley se regirán, en todo caso, por lo previsto en la misma para los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión y del recargo de equivalencia, según corresponda.

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia."

Por su parte, establece el artículo 106 del mismo texto legal:

"Artículo 106. La prorata especial.

Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorata 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."

El artículo 104.Dos de la Ley del IVA, al que se remite el anterior precepto, regula la prorrata general en los siguientes términos:

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

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

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

(...)"

Sexto.

Sentado lo anterior, en relación con la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, en la que se establece:

"24 (...) procede recordar, con carácter preliminar, los fundamentos jurídicos del derecho a deducción del IVA, tal como se desprenden de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

25 En primer lugar, las modalidades relativas al derecho a deducción están reguladas, en particular, por el artículo 168 de la Directiva IVA. Según la letra a) de ese artículo, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es deudor las cuotas del IVA devengado o pagado por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

26 En efecto, la lógica del sistema establecido por la Directiva IVA se basa en la neutralidad. Únicamente los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. En otros términos, la deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, apartado 24 y jurisprudencia citada).

27 De este modo, la existencia de un derecho a deducción presupone, por un lado, que el sujeto pasivo que actúa como tal adquiere un bien o un servicio y lo utiliza para las necesidades de su actividad económica (véase, en particular, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 69). Por otro lado, para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar, por regla general, directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En definitiva, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 27; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 36, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 23 y 24).

28 En segundo lugar, en el supuesto en que un sujeto pasivo utilice bienes y servicios para efectuar a la vez operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas sin tal derecho, a saber, operaciones exentas, los artículos 173 a 175 de la Directiva IVA prevén normas que permiten determinar la parte del IVA deducible, que debe ser proporcional al importe relativo a las operaciones económicas del sujeto pasivo gravadas. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que esas normas se refieren al IVA soportado que grava gastos relacionados exclusivamente con operaciones económicas, desglosando, de esas actividades, entre aquellas, gravadas, que dan derecho a deducción y aquellas, exentas, que no dan lugar a tal derecho (véanse, en este sentido,

las sentencias de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 33; de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 42, y de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt*, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 27). En cambio, a fin de no comprometer el objetivo de neutralidad que el sistema común del IVA garantiza, las operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA deben excluirse del cálculo de la prorrata de deducción contemplado en estas últimas disposiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 32; de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 44, y de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 54).

29 En tercer lugar, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, habida cuenta del silencio de la Directiva IVA a este respecto, la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros. En el ejercicio de dicha facultad, estos deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, con ese objeto, establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 58 y jurisprudencia citada).

(...)"

De acuerdo con lo anterior, para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por bienes o servicios adquiridos por un empresario o profesional debe actuarse en dos pasos.

En primer lugar, debe determinarse si los bienes o servicios están o no afectos a actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, de suerte que la afectación exclusiva a actividades no gravadas no otorga derecho a deducción.

En segundo lugar, determinada su afectación, en todo o en parte, a actividades gravadas, debe precisarse la actividad en la que van a utilizarse los bienes y servicios así como el régimen de deducción que corresponde a la misma. Si estamos ante bienes y servicios que se utilizan en actividades sujetas al IVA que generan y no generan derecho a deducción, debe calcularse qué porcentaje de las cuotas soportadas por los mismos es deducible.

En este sentido, el TJUE viene a confirmar que la deducción del IVA soportado por bienes o servicios afectos a la vez a distintas actividades empresariales o profesionales, cuando se trate de actividades que generen el derecho a la deducción y otras que no lo generen, se determina en función de lo previsto en los artículos 173 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, esto es, aplicando la regla de prorrata.

Disponen los mencionados preceptos lo siguiente:

"Artículo 173

1. Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo

2. Los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas:

- a) autorizar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, y a llevar obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero del apartado 1, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;
- e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del IVA que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

Artículo 174

1. La prorrata de deducción será la resultante de una fracción en la que figuren las cuantías siguientes:

a) en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones que generen el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 168 y 169;

b) en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones incluidas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción.

Los Estados miembros podrán incluir en el denominador la cuantía de las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios contempladas en el artículo 73.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirán los siguientes importes:

a) la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa;

b) la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras;

c) la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones enunciadas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135, siempre que se trate de operaciones accesorias.

3. Cuando hagan uso de la posibilidad prevista en el artículo 191 de no exigir la regularización para los bienes de inversión, los Estados miembros podrán incluir el producto de la cesión de estos bienes en el cálculo de la prorrata de deducción

Artículo 175

1. La cifra de prorrata de deducción, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.

2. La prorrata provisionalmente aplicable a un año natural será la calculada sobre la base de las operaciones del año natural precedente. En defecto de tales operaciones o cuando la cuantía de las mismas fuere insignificante, la prorrata se determinará con carácter provisional por los propios sujetos pasivos bajo el control de la Administración y de acuerdo con las previsiones suministradas por los primeros.

No obstante, los Estados miembros podrán mantener su normativa en vigor a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión.

3. La fijación de la prorrata definitiva, que quedará determinada para cada año natural en el curso del año siguiente, llevará consigo la regularización de las deducciones practicadas por aplicación de la prorrata utilizada provisionalmente."

Por tanto, como ha puesto de manifiesto el TJUE en la sentencia parcialmente reproducida, la normativa comunitaria no guarda silencio sobre la regla de determinación del IVA deducible en los casos en que los bienes se encuentren indistintamente afectos a diversas actividades empresariales o profesionales, alguna de las cuales genere derecho a deducir y otra u otras, no generen tal derecho, a diferencia de lo que ocurre cuando se trate de bienes o servicios afectos a actividades económicas y a actividades no económicas, en cuyo caso se otorga a los Estados miembros la facultad de regular en sus legislaciones internas los criterios de reparto dentro de los principios que inspiran la Directiva IVA.

En el presente supuesto, en la medida en que las cuotas del IVA cuya deducibilidad resulta controvertida se corresponden con la adquisición de bienes y servicios (obras y suministros relacionados con inmueble) para afectarlos a actividades empresariales, ya sea la de alquiler de locales o la propia actividad de la recurrente en tanto asociación, nos moveríamos, en su caso, en el ámbito de los precitados artículos 173 a 175 de la Directiva IVA. En efecto, estos preceptos, como ya hemos expuesto, regulan las normas sobre la prorrata de deducción cuya aplicación queda reservada para determinar el importe del IVA deducible cuando estemos ante bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar tanto operaciones económicas con derecho a deducción como operaciones económicas que no confieran tal derecho.

Séptimo.

Determinada la afectación total de los bienes y servicios adquiridos por la recurrente a actividades empresariales y considerando que tales actividades constituyen sectores diferenciados conforme a lo previsto en el

artículo 9.1.c) de la Ley del IVA, habrá que determinar el régimen de deducción aplicable a cada uno de los referidos sectores según lo establecido en el artículo 101 de la mencionada Ley.

En este sentido, por aplicación de las reglas de la prorrata especial reguladas en el artículo 106 de la Ley del IVA, tendríamos que:

- Serán deducibles en su totalidad las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en el sector de actividad de alquiler de locales, en tanto que conlleva la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción.

- No serán deducibles en ninguna medida las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en el sector de actividad propio de la asociación, en tanto que conlleva la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción.

- Tratándose de cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en el sector de actividad de alquiler de locales, podrán ser deducidas en la proporción que resulte de aplicar a las mismas el porcentaje de prorrata calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley del IVA.

Por tanto, se trata de identificar en primer lugar si los bienes y servicios por cuya adquisición se soportaron las cuotas de IVA de cuya deducción se trata van a utilizarse en uno o en otro sector de actividad.

Si bien la recurrente indica que la Ley del IVA no establece ningún criterio a la hora de considerar que un bien o servicio esté afecto a un sector de actividad económica, debe tenerse en cuenta que, según el tenor literal de la Ley del IVA, lo que se exige a efectos de imputar un bien o servicio a cada sector de actividad para determinar el régimen de deducción que corresponde a las cuotas de IVA soportadas por su adquisición es su "utilización exclusiva" en ese sector o, en su caso, su "utilización sólo en parte" en el mismo (artículo 106 Ley del IVA).

Es decir, si el bien o servicio se utiliza solamente en un sector de actividad, en el sentido de que, conforme a los medios de prueba existentes, se puede precisar qué parte concreta del mismo se corresponde con aquél, se aplicará el régimen de deducción de dicho sector. Por el contrario, si por no existir elementos objetivos de afectación se concluye que aquellos se utilizan indistintamente en los sectores de actividad desarrollados por la entidad, para determinar la deducción de las cuotas soportadas por los mismos habrá que proceder al cálculo de la prorrata de deducción.

En nuestro caso, los bienes y servicios controvertidos vienen dados fundamentalmente por obras generales en el edificio que la sociedad recurrente, por una parte, destina a su alquiler para fines distintos a vivienda y, por otra, utiliza para su actividad propia como entidad sin ánimo e lucro.

A estos efectos, debe tenerse en consideración la jurisprudencia del TJUE sobre la materia que se refiere específicamente a la deducibilidad relativa a gastos de construcción (obras) en un inmueble, como ocurre en el presente caso.

Así, en la sentencia de 9 de junio de 2016, asunto C-332/14, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, el TJUE conoce de un supuesto de hecho en el que una sociedad de gestión inmobiliaria había llevado a cabo trabajos de demolición de un viejo edificio y de construcción de un inmueble destinado a viviendas y locales comerciales para su alquiler. El edificio se terminó en 2004 e incluía seis unidades de viviendas y locales comerciales más diez plazas de aparcamiento subterráneas. Algunas de estas unidades y plazas de aparcamiento se alquilaron ya en octubre de 2002.

Para los períodos impositivos correspondientes a los ejercicios de 1999 a 2003, la entidad calculó las cuotas soportadas de IVA deducible por la construcción del inmueble conforme a un criterio de reparto basado en la relación existente entre el volumen de negocios que habría de generar el alquiler de los locales comerciales o de las plazas de aparcamiento ligadas a estos (sujeto al IVA) y el resultante de las demás operaciones de alquiler (exentas del IVA).

Frente a dicho criterio de reparto, que se correspondería con la regla de prorrata regulada en el artículo 104 de la Ley de IVA española, la Administración tributaria alemana entendía aplicable preferentemente un criterio de reparto basado en la relación entre la superficie, en metros cuadrados, de los locales comerciales y la de las unidades destinadas a vivienda, toda vez que, a raíz de la entrada en vigor, el 1 de enero de 2004, del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la UstG (Ley del IVA alemana), sólo podía recurrirse al criterio de reparto basado en el volumen de negocios si no era posible utilizar ningún otro método de afectación económica de los bienes y servicios de uso mixto.

En el seno del procedimiento judicial a que dio origen dicha discrepancia, se elevaron al TJUE diversas cuestiones prejudiciales, a saber:

"1) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la [Sexta Directiva], permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios que figura en el artículo

19, apartado 1, de esta Directiva, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de dicha prorata de deducción (sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) En caso de adquisición o construcción de un inmueble de uso mixto, ¿se han de asignar inicialmente las prestaciones cuya base imponible forma parte de los costes de adquisición y producción, para una determinación más precisa de las cuotas soportadas deducibles, en función de las operaciones de uso (sujetas a tributación o exentas) del inmueble y repartir únicamente las restantes cuotas soportadas con arreglo a un criterio basado en la superficie o el volumen de negocios?

b) ¿Cabe aplicar los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), y la respuesta a la cuestión anterior también a cuotas soportadas por prestaciones relacionadas con el uso, la conservación y el mantenimiento de un inmueble de uso mixto?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 20 de la [Sexta Directiva] en el sentido de que la regularización de las deducciones inicialmente practicadas prevista en dicha norma también es aplicable a un caso en que un sujeto pasivo haya repartido las cuotas del IVA soportadas por la construcción de un inmueble de uso mixto [con arreglo al criterio de reparto basado en el volumen de negocios], que figura en el artículo 19, apartado 1, de la [Sexta Directiva] y que está admitido por el Derecho nacional, y posteriormente, durante el período de regularización, el Estado miembro haya dado preferencia a otro criterio de reparto?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿se oponen los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima a la aplicación del artículo 20 de la [Sexta Directiva], si, en casos como el descrito previamente, el Estado miembro no establece expresamente una regularización del impuesto soportado ni prevé un régimen transitorio y si el reparto del impuesto soportado que haya efectuado el sujeto pasivo [en función del criterio basado en el volumen de negocios] ha sido considerado razonable, con carácter general, por el Bundesfinanzhof [(Tribunal Supremo Tributario)]?"

En cuanto al marco normativo aplicable según el momento en que se produjeron los hechos, debemos atender fundamentalmente a los artículos 17 y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado "Nacimiento y alcance del derecho a deducir", dispone:

"1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) el (IVA) debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

(...)

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del (IVA) que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del [IVA] que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

(...)"

El artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado "Cálculo de la prorrata de deducción", establece lo siguiente en su apartado 1:

"La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el (IVA), relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el (IVA), relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. (...)."

Por lo que aquí interesa, en relación con la primera de las cuestiones planteadas, el TJUE respondió lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"23 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción o la adquisición se afecten exclusivamente, en un primer momento, a una u otra de estas distintas operaciones, para que, en un segundo momento, sólo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que no sean susceptibles de la afectación descrita se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie. El órgano jurisdiccional remitente pregunta asimismo si la respuesta que dé a esta cuestión el Tribunal de Justicia debe aplicarse también a los bienes y servicios que se empleen en la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto.

24 Procede señalar, con carácter preliminar, que esta cuestión prejudicial alude a las disposiciones del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva sin referirse específicamente a ninguna de las opciones previstas en su párrafo tercero. Por tanto, ha de entenderse que esta cuestión versa sobre la interpretación que debe darse, de modo general, al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

25 A este respecto, debe recordarse que el alcance del derecho a deducción varía según el uso a que se destinen los bienes y servicios de que se trate. Mientras que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva prevé, para los bienes y servicios destinados a ser utilizados exclusivamente en operaciones gravadas, que los sujetos pasivos pueden deducir la totalidad del impuesto que haya gravado su adquisición o entrega, el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de dicha Directiva limita el derecho a deducción, en el caso de los bienes y servicios de uso mixto, a la cuota del IVA proporcional a la cuantía debida por las operaciones con derecho a deducción que se hayan efectuado con esos bienes o servicios de uso mixto.

26 Dado el diferente alcance del derecho a deducción en función del uso al que se destinen los bienes o servicios gravados con IVA, los Estados miembros están obligados a prever, en principio, que la determinación del importe del derecho a deducción exige en un primer momento que los sujetos pasivos afecten los bienes y servicios adquiridos por los que hayan soportado IVA a las diversas operaciones a que se destinen. En un segundo momento, incumbe a las autoridades competentes de esos Estados aplicar a esos bienes y servicios el régimen de deducción correspondiente a su afectación, teniendo en cuenta que, en lo que atañe a los bienes y servicios que no se destinan a un único tipo de operación, ha de aplicarse el régimen previsto en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.

27 En primer lugar, por lo que respecta a la primera fase, es decir, a la afectación de los bienes y servicios a las operaciones en que se utilicen, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones específicas contenidas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en el caso de que se empleen para la construcción de un inmueble de uso mixto, esta afectación resulta excesivamente compleja en la práctica y, por tanto, difícilmente realizable.

28 Una normativa nacional puede efectivamente autorizar a los sujetos pasivos a no efectuar la afectación de esos bienes y servicios, con independencia del uso a que se destinen, cuando estén ligados a la adquisición o a la construcción de un inmueble de uso mixto y esta afectación sea en la práctica difícilmente realizable.

29 En lo que atañe a los bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto, imputar esos bienes y servicios a las diferentes operaciones efectuadas con ese inmueble parece, por lo general, fácilmente realizable en la práctica; sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo en cuanto a los bienes y servicios de que se trata en el asunto principal.

30 De ser así, no puede autorizarse que los Estados miembros eximan a los sujetos pasivos de la necesidad de afectar los bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto a las diferentes operaciones realizadas con este inmueble.

31 Por lo que respecta a la segunda fase, es decir, al cálculo del importe de la deducción, debe recordarse, en relación con los bienes y servicios que se afecten al mismo tiempo a operaciones con derecho a deducción y a operaciones que no conllevan tal derecho, que, conforme al artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, este importe se calcula en principio sobre la base de una prorrata que, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, se determina con arreglo al artículo 19 de dicha Directiva, mediante la aplicación de un criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

32 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha admitido que, cuando recurran a alguna de las opciones previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden aplicar un método de cálculo distinto del mencionado en el apartado anterior de la presente sentencia, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar ese primer método (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, apartado 24).

(...)

35 La facultad de que dispone, en su caso, un Estado miembro para prever que los sujetos pasivos no están obligados a vincular a una operación particular posterior cada uno de los bienes o servicios utilizados para la adquisición o la construcción de un inmueble de uso mixto no se ve cuestionada por el hecho de que ese Estado recurra a un método de deducción diferente del previsto por la Sexta Directiva, en la medida en que la exigencia de precisión subrayada en el apartado 32 de la presente sentencia se refiere a las modalidades de cálculo de la prorrata del importe del IVA con derecho a deducción y no a la afectación de los bienes y servicios utilizados.

36 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros no están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción, la adquisición, la utilización, la conservación o el mantenimiento de dicho inmueble se afecten, en un primer momento, a estas distintas operaciones, cuando esta afectación sea difícilmente realizable, para que, en un segundo momento, sólo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que se utilicen al mismo tiempo en operaciones con derecho a deducción y en operaciones que no conlleven tal derecho se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie."

De acuerdo con lo anterior, los gastos de obras de construcción o acondicionamiento de un edificio utilizado en actividades que generan derecho a la deducción y actividades que no generan tal derecho, de no ser posible su afectación precisa respecto de cada actividad, dadas las dificultades que conllevaría, puede atribuírseles la consideración de gasto de uso común en tales actividades.

Y esto es precisamente lo que concurre en el caso que analiza este TEAC en el que nos encontramos ante obras de acondicionamiento general del edificio titularidad de la recurrente, sin especificar las facturas aportadas, ni ningún otro documento que obre en el expediente, qué parte de tales obras se corresponde con cada actividad desarrollada por la entidad. Lo anterior debe llevarnos a concluir que tales obras se utilizan indistintamente en las diversas actividades realizadas por la entidad, en términos de la Directiva IVA, o que tales obras no se utilizan exclusivamente en una actividad concreta, en términos del artículo 106 de nuestra Ley del IVA.

A mayor abundamiento, la recurrente indica que "Los gastos no se corresponden en su totalidad con obras de mejora sino que también hace referencia a distintos suministros", de donde se deduce que los suministros relacionados con el inmueble (la electricidad, por ejemplo), muestran si cabe mayor dificultad de concreción en cuanto a su afectación a cada actividad por lo que, en principio, debe atribuírseles también la condición de gastos en común a ambas actividades.

Octavo.

Sentada la naturaleza del gasto controvertido y partiendo de su consideración como gasto común a actividades que generan derecho a deducción y otras que no lo generan, el siguiente paso es aplicar un método de cálculo de la prorrata (porcentaje) de deducción para determinar el importe de las cuotas de IVA soportado deducible.

En relación con esta cuestión, debemos acudir nuevamente a la jurisprudencia del TJUE y, en concreto, a lo establecido en su sentencia de 8 de noviembre de 2012, asunto C-511/10, BLC Baumarkt, en la que se le planteó "si el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios, que figura en el artículo 19, apartado 1, de dicha Directiva."

A la anterior cuestión, el TJUE dio respuesta en los siguientes términos:

"13 Con objeto de responder a esta cuestión procede recordar que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva establece el régimen aplicable al derecho a deducción del IVA cuando éste se refiere a bienes o servicios que son utilizados por el sujeto pasivo «para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción, contempladas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conllevan tal derecho». En ese caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las primeras operaciones mencionadas (sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Rec. p. I-10409, apartado 17).

14 En virtud de lo establecido en el artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el derecho a deducción se calcula según una prorrata determinada conforme a las disposiciones del artículo 19 de esa misma Directiva (sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 18).

15 No obstante, como se desprende del apartado 19 de la sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que comienza por la expresión «esto no obstante», autoriza la excepción a la regla enunciada en los párrafos primero y segundo de dicho artículo 17, apartado 5, al permitir a los Estados miembros establecer alguno de los otros métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el tercer párrafo de esa disposición, a saber, el establecimiento de una prorrata distinta para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad precisa, o incluso la exclusión del derecho a deducción en determinadas condiciones.

16 En la medida en que debe considerarse, por lo tanto, que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva constituye una excepción a lo dispuesto en los párrafos primero y segundo de dicho artículo 17, apartado 5, los Estados miembros deben, al ejercer las facultades que les confiere dicho precepto, respetar el efecto útil del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva y observar los principios en que se funda el sistema común del IVA, en particular, los de neutralidad tributaria y proporcionalidad."

Debe tenerse en cuenta que el litigio planteado trae causa de que Alemania había ejercido la facultad conferida por la Directiva IVA de establecer criterios alternativos para el cálculo de la prorrata distintos del basado en el volumen de negocios.

En efecto, según resulta de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE, la regla general es determinar la prorrata de deducción en función del volumen de negocios, sin perjuicio de que se contemple la posibilidad de que los Estados miembros puedan introducir en sus legislaciones nacionales excepciones a dicha regla, optando por otros métodos de reparto y siempre respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales.

En consecuencia, si los Estados miembros no ejercen la opción facultativa que les confiere la Directiva IVA (artículo 17 de la Sexta Directiva, actual artículo 173 de la Directiva 2006/112), la determinación del criterio de reparto del IVA soportado se efectuará conforme a un procedimiento basado en el volumen de negocios (artículo 19 de la Sexta Directiva, actual 174 de la Directiva 2006/112).

A este respecto, se debe precisar que el Estado español no ha hecho uso de dicha facultad y prevé, en el artículo 104 de la Ley del IVA, como criterio de reparto, un método basado en la cifra relativa de negocios.

Noveno.

Finamente, en relación con el asunto controvertido, debe traerse a colación lo señalado por este TEAC en su resolución de fecha 9 de junio de 2020 (R.G. 00-02376-2017).

En el litigio que dio lugar a la referida resolución, entre otras cuestiones, se planteó la relativa a la distribución de los costes por los que se soportan las cuotas de IVA de cuya deducción se trataba consistentes en gastos de urbanización y construcción de un edificio destinado a alquiler de viviendas y locales comerciales. En este caso, la entidad recurrente no estaba conforme con la distribución de los costes por los que se soportan las cuotas con base en la superficie de las construcciones y consideraba que debió hacerse con base en las operaciones realizadas, exentas o no exentas del IVA.

Este Tribunal señaló respecto a dicha cuestión lo siguiente:

"(...) 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."

A la vista de todo lo expuesto, coincidiendo con la postura de la Administración y, por ende, del TEAR de Madrid en la resolución aquí recurrida, debe concluirse que el criterio de reparto que debe aplicarse para determinar la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios de uso mixto, como puede entenderse que constituyen, dadas las circunstancias concretas de este caso, los gastos de construcción y obras de un inmueble que va a utilizarse, en parte, para actividades económicas que generan derecho a la deducción y, en parte, para otras actividades económicas que no generan tal derecho, es el basado en el volumen de ingresos generado por cada actividad, tal y como establece el artículo 104 de la Ley del IVA y sin que pueda aplicarse ningún otro criterio, al no estar así previsto en la normativa nacional.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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