

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092467

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de febrero de 2024

Sala 2.^a

R.G. 4281/2021

SUMARIO:

IVA. Deduciones por bienes de inversión. Regularización. En el presente caso, la Inspección, teniendo en cuenta la deducción de las cuotas soportadas practicada por la entidad en el momento de la adquisición de los bienes inmuebles, regulariza de forma distinta según se trate de inmuebles que tengan la consideración de bienes de inversión, por destinarlos al arrendamiento o de inmuebles que no se alquilan. En el primer caso, aplicando el régimen de regularización de bienes de inversión, se procede, conforme a lo dispuesto en el art. 110 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), a regularizar las deducciones llevadas a cabo por la entidad respecto de aquellos bienes adquiridos en 2013, por los que se dedujo la totalidad de las cuotas soportadas, y que han sido vendidos mediante entregas sujetas y exentas en los ejercicios comprobados, incluidos dentro del período de regularización.

Por otro lado, tratándose de inmuebles destinados a la venta, la Inspección determina que procede la rectificación de las cuotas de IVA deducidas por la entidad en función del destino previsible en el momento de la compra de los mismos (2013), por haberse producido un cambio de dicho destino previsible. Entiende así que tiene lugar la alteración del destino previsible inicial por cuanto que, en el momento de adquisición de tales bienes, dicho destino era la realización de operaciones que originaban el derecho a la deducción si bien el destino definitivo ha sido la realización de operaciones sujetas y exentas que no originan derecho a deducir.

En materia de deducciones, hay que atender a la diferenciación existente entre destino previsible y destino definitivo. Así, sin perjuicio del régimen de deducciones aplicable al obligado tributario, a efectos de determinar la procedencia o no del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios, la norma obliga expresamente a precisar el uso que se dará a los mismos, debiendo rectificar la deducción así practicada, en su caso, si el uso concreto que se da posteriormente al bien o servicio adquirido es distinto al inicialmente determinado.

En cuanto a los bienes inmuebles que, siendo objeto de arrendamiento, adquirieron la condición de bienes de inversión, atendiendo a la naturaleza de los inmuebles controvertidos, viviendas, y sin que el obligado tributario acreditara un destino concreto que originara derecho a deducir las cuotas soportadas en el momento de la adquisición de los mismos, debe entenderse que su destino previsible era la realización de operaciones sujetas y exentas -el alquiler de viviendas-. Por consiguiente, la deducción así practicada por la entidad era improcedente, sin perjuicio de que la Administración no pudiera proceder a su regularización por referencia al período en el que ejerció el derecho a la deducción, el año de la compra (2013), al estar prescrito.

La regularización de deducciones prevista en los arts. 187 a 189 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), transpuesta al Derecho interno a través de los arts. 107 a 110 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), se aplica exclusivamente en el caso de estar ante bienes de inversión y tiene por finalidad garantizar la exactitud de las deducciones ajustando las mismas al verdadero destino dado a dichos bienes a lo largo de su vida útil que, a efectos del IVA, se asimila al período de regularización fijado.

Ahora bien, la aplicación del mecanismo de regularización de deducciones de bienes de inversión presupone que las deducciones inicialmente practicadas lo sean conforme a Derecho y que las mismas deban ajustarse con posterioridad, a lo largo del período de regularización, al cambiar el destino del bien o las circunstancias concurrentes en el momento de ejercitar el derecho a la deducción, garantizando así el principio de neutralidad fiscal. No cabe, pues, que se utilice el mecanismo previsto en los arts. 187 a 189 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) -arts. 107 a 110 de la Ley del Impuesto- para regularizar deducciones que, desde el inicio, eran improcedentes o, en su caso, para hacer nacer un derecho a deducir. De acuerdo con lo señalado, la Inspección aceptó, sin proceder a su comprobación, que el destino previsible declarado era, bien el alquiler no exento, bien una entrega sujeta y no exenta, basándose exclusivamente en que la entidad había deducido las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de las viviendas y que tal situación se consolidó con la prescripción del ejercicio en que se efectuó la adquisición. Al efectuarse posteriormente entregas exentas de estos inmuebles, ha regularizado las deducciones conforme a lo previsto en el art. 110 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Sin embargo, no es correcta la conclusión de la Inspección en cuanto al destino previsible de las viviendas, puesto que, conforme al mismo, la entidad dedujo improcedentemente las cuotas en el momento de la

adquisición de los bienes. Siendo esto así, la Administración no podía regularizar las deducciones por la vía de los arts. 107 a 110 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9, 20, 94, 99, 101, 102, 103, 104, 106, 107, 108, 109 y 110.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 174, 187 y 189.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 66 bis.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 08/06/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 08/06/2021 contra el acuerdo de liquidación dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 12 de mayo de 2021, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2015 a 2017.

Segundo.

Con fecha 20 de diciembre de 2018, se inician actuaciones de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2015 a 2017, entre otros conceptos.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras, con fecha 18 de noviembre de 2020, se incoa acta de disconformidad A02-...6 en la que se ponen de manifiesto los siguientes hechos:

La entidad **XZ**, S.COOP (...), en adelante **XZ**, se dedica a la adquisición y posterior distribución entre los socios cooperativos, para su reventa al público, de productos destinados a la alimentación y de productos (...), así como la explotación de ... compras y de distribución de dichos productos.

Por otra parte, realiza una actividad inmobiliaria que tiene por objeto, por una parte, inmuebles relacionados con su actividad de distribución de productos alimenticios y, por otra, inmuebles adquiridos a socios y clientes en virtud de daciones en pago. Respecto de estos últimos, que engloban solares, locales comerciales, viviendas y garajes adquiridos entre 2011 y 2013 soportando cuotas de IVA que fueron deducidas, se constata en los ejercicios comprobados que se ha llevado a cabo el arrendamiento de algunos así como la venta de otros.

A partir de lo anterior, se regulariza la situación tributaria de la reclamante por los siguientes motivos:

- En el ejercicio 2015 aunque nos encontramos con tres actividades distintas, autónomas e independientes, que tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, cual son la actividad de comercio al por mayor de productos alimenticios, actividad de alquiler de inmuebles y actividad de venta de inmuebles, los regímenes de deducción no son distintos porque no difieren en más de 50 puntos porcentuales por lo que no es aplicable el régimen de sectores diferenciados de actividad. En cambio, en el ejercicio 2016 y 2017 hay dos sectores diferenciados de la actividad:

- Sector de comercio al por mayor de productos alimenticios (que incluye la actividad de alquiler).
- Sector de compraventa de bienes inmuebles.

- En relación con la aplicación de la regla de la prorrata, en el ejercicio 2015 se aplica la prorrata especial, más favorable para el obligado tributario. En los ejercicios 2016 y 2017, en el sector diferenciado del comercio al por mayor el porcentaje de deducción es del 100 por cien y en el sector diferenciado de la compraventa se aplica la prorrata especial. La aplicación del anterior régimen de deducciones lleva a denegar la deducibilidad de cuotas soportadas por determinados gastos.

- Procede efectuar la regularización de los bienes de inversión, teniendo la consideración de bienes de inversión aquellos que han estado arrendados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 110 de la LIVA, al producirse la enajenación de los mismos, sujeta y exenta, dentro del período de regularización. Se excluye de la regularización los inmuebles adquiridos en 2011 y que fueron objeto de una comprobación inspectora en relación con el IVA de los ejercicios 2009 a 2012.

- En relación con los bienes inmuebles que se venden y que no han estado arrendados, en la medida en que se destinan a operaciones exentas (segunda entrega de edificaciones) debe efectuarse la rectificación de las cuotas

de IVA soportadas y deducidas en su adquisición por el obligado tributario como consecuencia de la modificación del destino inicialmente previsto. Cuando se adquirieron dichos inmuebles se soportaron unas cuotas de IVA que fueron objeto de deducción en las correspondientes autoliquidaciones porque para el obligado tributario era previsible que su destino final fuese bien el alquiler de locales o garajes u otros alquileres no exentos, o bien una entrega sujeta y no exenta, situación que se consolidó con la prescripción de ese ejercicio. No obstante, dichos inmuebles no llegaron a ser alquilados y fueron objeto de transmisión en operaciones sujetas y exentas, por lo que el obligado tributario, como consecuencia de dicha transmisión, no tendría derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por su adquisición, procediendo su rectificación.

El acuerdo de liquidación que confirma la anterior regularización es notificado a la entidad el 13 de mayo de 2021.

Tercero.

Con fecha 8 de junio de 2021, disconforme con el referido acuerdo de liquidación, la recurrente interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Aplicación de la doctrina de los actos propios en relación con el procedimiento inspector de los ejercicios 2009-2012.
- Carácter accesorio de la actividad inmobiliaria respecto de la de comercio al por mayor de productos alimenticios.
- Los inmuebles enajenados no son bienes de inversión.
- Inexistencia de una alteración del destino inicialmente previsto para los inmuebles.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado.

Tercero.

En el presente supuesto, debe partirse del análisis de las actividades desarrolladas por la reclamante y su consideración como sectores diferenciados de actividad.

En este sentido, dispone el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en los sucesivos, Ley del IVA):

"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 accesorias 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 accesorias 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.

b) Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

c) Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d) Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

En virtud de lo anterior, la existencia de sectores diferenciados, al margen de las actividades que ya los constituyen *ex lege*, requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que las actividades tengan asignados en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas códigos distintos a nivel de tres dígitos.
- Que no sean actividades accesorias de la actividad principal.
- Que los porcentajes de deducción aplicables en las actividades difieran en más del 50%.

En el presente caso, la entidad tiene como actividad principal la distribución al por mayor de productos alimenticios que se encuentra clasificada en el grupo 463 de la CNAE.

Asimismo, como consecuencia de diversas adquisiciones realizadas a socios y clientes (daciones en pago, fundamentalmente), forman parte de su patrimonio empresarial diversos inmuebles (solares, locales, viviendas y garajes) que durante los ejercicios comprobados destinó en parte al alquiler o a su venta.

La actividad de "Compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia" se encuentra clasificada en el grupo 681 de la CNAE y la actividad de "Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia" en el grupo 682.

En cuanto a la tributación de dichas ventas y alquileres de inmuebles, debe tenerse en cuenta que el artículo 20 de la Ley del IVA declara exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

"22.ºA) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...)

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre

Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

(...)"

En la medida en que nos encontremos ante operaciones sujetas pero exentas (segunda entrega de edificaciones o alquiler de vivienda), con arreglo a lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del IVA, su realización limitará el derecho a deducir.

Por otro lado, para determinar el porcentaje de deducción correspondiente a cada actividad, a efectos de comprobar si estamos ante regímenes de deducción distintos (si difieren en más de 50 puntos porcentuales), habrá que estar a lo regulado en los artículos 102 y siguientes de la Ley del IVA.

"Artículo 102. Regla de prorrata.

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

(...)

Artículo 103. Clases de prorrata y criterios de aplicación.

Uno. La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente.

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

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

2.º Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Artículo 104. La prorrata general.

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

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

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

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

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

(...)

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

6.º Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d) de esta Ley.

(...)

Artículo 106. La prorrata especial.

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."

Pues bien, a partir de dicha regulación, en el acuerdo de liquidación impugnado, la Inspección ha ido calculando para cada ejercicio comprobado la prorrata que le resulta de aplicación. A tal efecto, califica los bienes inmuebles que han sido objeto de alquiler como bienes de inversión y, por tanto, procede a excluir de la prorrata el importe de la venta de los mismos.

El resultado de los cálculos llevados a cabo determina los siguientes porcentajes de deducción:

PORCENTAJE DE DEDUCCIÓN	2015	2016	2017
COMERCIO AL POR MAYOR	100%	100%	100%
ALQUILER DE INMUEBLES	88%	98%	98%
VENTA DE INMUEBLES	74%	18%	27%

De acuerdo con los cálculos anteriores, la Inspección llegó a las siguientes conclusiones:

"En el ejercicio 2015, aunque nos encontramos con tres actividades distintas, autónomas e independientes, que tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, los regímenes de deducción no son distintos porque no difieren en más de 50 puntos porcentuales por lo que no es aplicable el régimen de sectores diferenciados de actividad.

En los ejercicios 2016 y 2017, nos encontramos con tres actividades distintas, autónomas e independientes, que tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. El porcentaje de deducción de la actividad de alquiler no difiere en más de un 50 por ciento de la actividad principal de comercio al por mayor de productos alimenticios por lo que ambas actividades constituyen un sector diferenciado. Por otro lado, la actividad de compraventa de bienes inmuebles constituye otro sector diferenciado de la actividad principal porque en ese caso el porcentaje de deducción difiere en más de 50 puntos porcentuales. Es decir, hay dos sectores diferenciados de la actividad:

- Sector de comercio al por mayor (que incluye la actividad de alquiler).
- Sector de compraventa de bienes inmuebles."

Cuarto.

En relación con lo anterior, la entidad reclamante ha manifestado que la actividad de venta de inmuebles constituye una actividad accesoria de la actividad principal de venta al por mayor de productos alimenticios, por lo que al ser operaciones inmobiliarias no habituales no pueden tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata. La reclamante justifica su postura, en síntesis, por los siguientes motivos:

- Porque el objeto social y tráfico habitual no es otro que el comercio al por mayor de productos alimenticios.
- Porque no constituye una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo puesto que los bienes fueron adquiridos de manera totalmente inesperada y obligada por las circunstancias como consecuencia de una dación en pago.
- Las cuotas de IVA soportadas en relación con la transmisión de los inmuebles son, en comparación con el total de cuotas de IVA soportadas por la cooperativa, totalmente insignificantes.

En este sentido, debemos señalar que el artículo 104.Tres.4º de la Ley del IVA establece que:

"Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

(...;)

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo."

Este artículo es la transposición al ordenamiento interno del 174 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según el cual:

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

(...)

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

(...)."

Basta una lectura de ambos preceptos para observar la distinta dicción de uno y otro, por lo que se refiere a la consideración de las operaciones financieras e inmobiliarias en el conjunto de la actividad del sujeto pasivo, puesto que la norma española alude a operaciones no habituales, esto es que no se realizan con habitualidad, mientras que el precepto comunitario alude a su carácter accesorio.

Cualquiera que sea el término que acojamos, cuestión que se aborda a continuación, indudablemente nos encontramos ante lo que en nuestro derecho interno se conoce como conceptos indeterminados, de forma que su apreciación exige que deba efectuarse de manera individualizada, pero en todo caso atendiendo a los principios inherentes al sistema común del IVA.

La realización habitual de operaciones financieras o inmobiliarias por empresarios o profesionales habrá de dar lugar a la inclusión de los importes que correspondan en la prorrata, conforme al artículo 104.Tres de la Ley 37/1992. No obstante, si las operaciones únicamente se efectúan de forma eventual u ocasional no deberán considerarse a estos efectos, ya que se trataría de operaciones no habituales para el sujeto pasivo o, en términos de la Directiva 2006/112/CE, operaciones accesorias en el desarrollo de su actividad empresarial. Según se indica en la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973, la exclusión de dichas operaciones del cálculo de la prorrata obedece a la finalidad de evitar falsear su resultado, en la medida en que tales operaciones no reflejan la actividad habitual del sujeto pasivo, siendo su importancia secundaria o accidental con relación al volumen de negocios global de la empresa.

Por tanto, la primera de las cuestiones que se suscita surge del empleo de un término en la norma interna que no es sinónimo del utilizado por la comunitaria. La solución pasa porque nuestra norma interna no puede separarse de la comunitaria en forma tal que sea divergente respecto de esta última, exigiéndose por ello una interpretación del artículo 104 acorde con la norma comunitaria, máxime si tenemos en cuenta que nos encontramos ante un precepto comunitario claro y preciso.

La delimitación del concepto "accesorio" ha sido tratado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas sentencias, entre otras, sentencia de 11 de julio de 1996, Asunto C-306/94 (Régie Dauphinoise), sentencia de 14 de noviembre de 2000, Asunto C-142/99 (Floridienne y Berginvest), sentencia de 29 de abril de 2004, Asunto C-77/01 (EDM), si bien referidas fundamentalmente a la actividad financiera.

También cabe citar, en relación con operaciones inmobiliarias y con ventas de bienes de inversión, las sentencias de 29 de octubre de 2009, Asunto C-174/08 (NCC) y 6 de marzo de 2008, Asunto C-98/07 (Nordania Finans y BG Factoring).

En dichas sentencias, el Tribunal lleva a cabo una interpretación restrictiva del carácter accesorio de las operaciones, pudiendo obtener las siguientes conclusiones.

En primer lugar, es preciso determinar si estamos o no ante operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, pues si se trata de operaciones no sujetas, no cabe plantear cuestión adicional alguna sobre su accesividad o no a efectos de tenerlas en cuenta en la determinación de la prorrata. En este punto, debemos indicar que ninguna de las partes cuestiona la sujeción al Impuesto de la venta de los inmuebles objeto de controversia.

En consecuencia, partiendo de la sujeción al impuesto de la operación, se ha de decidir sobre su carácter accesorio y la procedencia de tenerla o no en cuenta en la determinación de la prorrata.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que las operaciones inmobiliarias o financieras no pueden calificarse de accesorias si constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo y, por tanto, seguirán a la citada actividad económica en cuanto suponen la continuación de dicha actividad. Tampoco pueden calificarse de operaciones accesorias si implican un empleo significativo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA. En estos casos, se tendrán en cuenta en la determinación de la prorrata. Así, por ejemplo, en la sentencia de 29 de octubre de 2009, asunto C-174/08 (NCC Construction Danmark A/S), citada en el acuerdo de liquidación, indica en su apartado 31:

"31 A este respecto, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia basada en dicha finalidad, una actividad económica no puede calificarse de «accesoria», en el sentido del artículo 19, apartado 2 de la Sexta Directiva, si constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa (sentencia de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 22) o si implica un empleo significativo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA (sentencia de , EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, apartado 76)"

En igual sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo, señalando en su reciente sentencia de 19 de mayo de 2020 (rec. 4855/2018):

"QUINTO. Criterios esenciales para rechazar en una operación el carácter de accesoria y concluir, por dicha razón, que no debe ser excluida en el cálculo de la prorrata de deducción.

1. Tiene razón el abogado del Estado cuando afirma que la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no sigue un único criterio para determinar si una actividad tiene o no la consideración de accesoria, pues pondera para ello la concurrencia en la misma de todas o algunas de estas tres circunstancias:

1.1. Que la actividad objeto de polémica constituya una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad de la empresa que genera el Impuesto sobre el Valor Añadido en cuya liquidación se pretende la deducción del IVA soportado.

1.2. El grado de utilización, en esa actividad controvertida, de los bienes y servicios cuya adquisición haya generado el IVA soportado y cuya deducción pretende el sujeto pasivo en las liquidaciones del IVA devengado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; y

1.3 La dimensión que esa actividad discutida represente en el volumen total de negocios del sujeto pasivo que pretende la deducción a la que va referida la prorrata de cuyo cálculo se trata.

Así, efectivamente, resulta de las declaraciones que el abogado del Estado transcribe de las sentencias del TJUE de 11 julio 1996 (asunto C-306/94); 29 de abril 2004 (asunto C-77/01); 29 octubre 2009 (asunto 173/08); y 14 de diciembre de 2016 (asunto 378-15)."

Si bien el concepto de "*prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo*" no se encuentra definido en la norma comunitaria, por tal el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que "*ocurre cuando las operaciones de que se trata se efectúan en el contexto de unos objetivos empresariales o con una finalidad comercial, caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos*". Tampoco pueden calificarse de operaciones accesorias aquellas que implican un empleo significativo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA aunque dichas operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal, constituyendo dicho factor solo un indicio de que no se trata de operaciones accesorias. En estos casos, se tendrán en cuenta en la determinación de la prorrata.

En consecuencia, debemos determinar si tiene carácter accesorio o no habitual la operación de venta de inmuebles realizada por la reclamante.

Tal habitualidad se justifica por la Inspección sobre la base de las siguientes circunstancias que expone en el acuerdo de liquidación del que trae causa la presente resolución:

"Esta Oficina Técnica considera que la actividad de compraventa de inmuebles es una operación autónoma e independiente de la actividad principal del obligado tributario de comercio al por mayor y que el hecho de que esta última sea la actividad principal no es óbice para que la actividad de compraventa de inmuebles pueda calificarse como actividad habitual o no accesorias ya que la misma se enmarca en un contexto de búsqueda de objetivos empresariales ya que, como dice el obligado tributario en sus alegaciones, existía una voluntad de transmitir dichos bienes inmuebles y dicha actividad es autónoma e independiente al comercio al por mayor de productos alimenticios.

(...) esta Oficina Técnica considera que la transmisión de los bienes inmuebles que no constituyen bienes de inversión porque no se destinan al arrendamiento no puede considerarse como una operación accesorias o no habitual porque es una operación autónoma a la actividad principal y que, con independencia del origen de dichos inmuebles, se enmarcan en la búsqueda de objetivos empresariales. Además, la consideración de dichas operaciones como accesorias a la actividad principal supondría que operadores económicos que realizaran las mismas operaciones fueran tratados de forma distinta.

Por otra parte, el hecho de que los inmuebles, mayoritariamente, hayan sido adquiridos a socios y clientes, ya sea embargados por impago de los mismos, por jubilación u otro tipo de circunstancias y a partir de 2011 derivado de determinadas "Daciones en pago", es una prueba más que dichas transmisiones son una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo, ya que los mismos son adquiridos para saldar deudas derivadas de la actividad del comercio al por mayor de productos alimenticios.

Partiendo de esta premisa, no resulta necesario analizar si dichas operaciones implican una utilización muy limitada de bienes y servicios por los que debe pagarse IVA porque los requisitos establecidos por el TJUE para la calificación de operaciones financieras e inmobiliarias como accesorias son acumulativos. Así se desprende de la sentencia de 29 de octubre de 2009, Asunto C-174/08 NCC, Construction Danmark A/S que se pronunció como sigue:

"34. En estas condiciones, una actividad de venta inmobiliaria como la controvertida en el litigio principal, debe considerarse la prolongación directa, permanente y necesaria de una actividad profesional gravable de la sociedad, sin que haya que apreciar en concreto en qué medida esta actividad de venta, considerada por separado, requiere la utilización de bienes y servicios por los que deba pagarse IVA."

(...)"

Este Tribunal considera suficientemente acreditado por parte de la Inspección que la operación controvertida debe considerarse habitual y no accesorias.

En efecto, entiende este Tribunal que la transmisión de inmuebles en las circunstancias en las que tiene lugar en este caso no se puede considerar como la mera realización de operaciones aisladas, coyunturales o circunstanciales. De la documentación obrante en el expediente se desprende la habitualidad de las mismas, en lo que se refiere a su duración (a lo largo de más de tres años) y la diversidad de destinatarios a los que se venden, debiendo concluirse que constituye una prolongación directa, permanente y necesaria de una actividad gravable de la sociedad.

Por consiguiente, deben desestimarse las pretensiones de la entidad en este punto y confirmar la existencia de sectores diferenciados de actividad para los ejercicios 2016 y 2017, sin que proceda excluir el importe de las operaciones de compraventa de inmuebles a efectos del cálculo de la prorata.

Quinto.

Por otra parte, la entidad alega que los bienes inmuebles arrendados no tienen la consideración de bienes de inversión.

La reclamante defiende que los inmuebles han tenido siempre como destino su venta, según se demuestra por la existencia de contratos de prestación de servicios suscritos con las inmobiliarias **TW**, S.L. y **QR**, S.A. cuyo objeto era promocionar e incentivar la venta de los inmuebles adquiridos por **XZ** a **JP**.

Sobre el concepto de bien de inversión la Ley del IVA contiene su propia definición en el artículo 108 estableciendo que:

"Uno. A los efectos de este impuesto, se consideraran de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º) Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2º) Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3º) Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

- 4º) Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- 5º) Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros."

En el ámbito comunitario, el TJUE se refirió al concepto de bienes de inversión en su sentencia de 1 de febrero de 1977, Asunto C-51/76, *Nederlandse Ondernemingen*. En ella señaló que:

"El concepto de «bienes de inversión» que figura en el artículo 17, párrafo primero, tercer guión, de la citada Directiva, se refiere a los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino amortizados en el curso de varios ejercicios".

Esta doctrina fue completada mediante sentencia de fecha 6 de marzo de 2008, Asunto C-98/07, *Nordania Finans y BG Factoring*, en la que, analizando el derecho a la deducción, el TJUE señalaba:

"25. Por tanto, el concepto de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» en el sentido del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva no incluye aquellos cuya venta reviste, para el sujeto pasivo interesado, el carácter de una actividad económica habitual. En efecto, para el interesado, la adquisición y posterior venta de tales bienes requiere la utilización corriente de bienes y servicios de uso mixto. Dado que dicha venta está incluida entre las actividades habituales y gravadas del sujeto pasivo, el volumen de negocios correspondiente a éstas debe tenerse en cuenta para el cálculo de la prorata de deducción de modo que ésta refleje adecuadamente la cuota de uso, para dichas actividades, de los bienes y servicios adscritos a un uso mixto, a fin de evitar que se vulnere el objetivo de neutralidad del sistema común de IVA.

26. Por ello, si, como sucede en el asunto principal, la venta, a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta, de vehículos que son objeto de dichos contratos tiene el carácter de actividad corriente del sujeto pasivo interesado que procede a dichas operaciones de manera profesional y sistemática, sería contrario al referido objetivo de neutralidad que este sujeto pasivo no sea liberado de la parte de la cuota de IVA que grava los gastos generales que han servido para la realización de tal venta, y, por tanto, al ejercicio de la actividad económica habitual gravada. De ello resulta que no puede considerarse que el volumen de negocios relativo a una venta de este tipo tenga por objeto «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» en el sentido del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva."

Por su parte, este Tribunal Central, en su resolución de fecha 20 de septiembre de 2012 (R.G. 00/04642/2010), en relación con el artículo 108 de la Ley del IVA, ha señalado lo siguiente:

"De lo dispuesto por este precepto se deduce que, sin perjuicio de las exclusiones que se citan en el apartado de este mismo artículo, con carácter general, para que un bien determinado sea considerado como bien de inversión a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido han de cumplirse simultáneamente los siguientes requisitos:

- 1.º Ha de tratarse de un bien corporal, mueble, semoviente o inmueble.
- 2.º Por su naturaleza y función ha de estar normalmente destinado a ser utilizado en la actividad empresarial o profesional por un período de tiempo superior a un año, como instrumento de trabajo o medio de explotación.

Por tanto, el elemento fundamental de los bienes de inversión, a efectos del impuesto, es la posibilidad de su utilización por un período superior al año, para los fines de una actividad económica, por lo que no podrán tener la consideración de bienes de inversión los bienes que, aún estando destinados a permanecer afectos al activo empresarial por más de un año, no son utilizados como medio de explotación o instrumento de trabajo en la actividad.

Así, no tendrán tal consideración los inmuebles cuyo destino normal es el de su transmisión. Por el contrario, los inmuebles destinados a su explotación mediante arrendamiento en la medida en que cumplan los demás requisitos expuestos, tienen la consideración de bienes de inversión a los efectos de este tributo.

En definitiva, la definición de bienes de inversión a efectos de este tributo tiene un contenido más amplio que el que pueda corresponder a la cuestión de hecho de la utilización efectiva a demostrar, pues la Ley no exige que el período de duración mínima del bien vaya acompañado de una efectiva explotación del mismo, al emplear el artículo 108 la expresión "estar normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior al año".

En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de enero de 2006 (Rec. n.º 1018/2001).

En concordancia con la anterior, la Resolución del TEAC, de 23 de julio de 2008 (R.G. 1289/06), en un supuesto de entrega de determinadas plazas de garaje que fueron consideradas por el órgano inspector, como existencias, y no como bienes de inversión como pretendía la reclamante, y al mismo tiempo se consideraron como

operaciones que formaban parte de la actividad habitual de esta última, concluye que «efectivamente, tal y como alega la entidad reclamante, el artículo 108 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, no exige para la calificación de un bien como de inversión, que el mismo haya sido utilizado de forma efectiva durante un plazo superior a un año como medio de explotación o instrumento de trabajo. No obstante, sí que es requisito necesario para dicha calificación, que el bien vaya a ser normalmente destinado durante un plazo superior a un año a dicha finalidad. Es decir, la entidad reclamante, debe acreditar, con los medios de prueba admitidos en derecho, que dichas plazas de garaje por su naturaleza y función iban a estar normalmente destinadas a ser utilizadas en la actividad empresarial o profesional por un período de tiempo superior a un año, como instrumento de trabajo o medio de explotación»."

En definitiva el concepto de bien de inversión abarcaría todos aquellos bienes que, siendo de carácter duradero, y por tanto amortizables en varios ejercicios, tienen por objeto su incorporación al objeto de la actividad (con la finalidad de participar en su proceso productivo, ya sea como medio de explotación o como instrumento de trabajo), resultando intrascendente a tal fin ya que el bien sea objeto de utilización efectiva (tal y como reconoce el artículo 110.Tres de la Ley del IVA en el que se indica que la regularización prevista en dicho artículo resultará procedente aun en el caso de que no se haya iniciado la utilización del bien de inversión), ya que permanezca en el patrimonio de la entidad por un período superior a un año (si bien ésta será la situación habitual). A sensu contrario no tendrá el carácter de bien de inversión aquél que, aún objetivamente considerado pudiera serlo, se incorpore a la actividad corriente del sujeto pasivo consistente en la transmisión de tales bienes, en tanto constituya actividad económica habitual.

En este sentido, y por lo que al presente caso se refiere, debe concluirse que los inmuebles recibidos por la reclamante en virtud de la dación en pago adquieren la condición de bien de inversión a efectos del IVA desde el momento en que se destinan al alquiler. En este caso, dada la naturaleza de los bienes (inmuebles), si se afectan a la actividad de arrendamiento, cabe entender que su destino es ser utilizados como medio de explotación previsiblemente durante más de un año, por lo que, independientemente del tiempo en que permanezcan en el activo de la entidad o de su uso efectivo, tendrán la consideración de bienes de inversión. Si con posterioridad tales inmuebles que se han afectado al arrendamiento son vendidos, dicha venta se entiende que tiene lugar en el marco de la actividad de arrendamiento.

Con carácter general, las deducciones practicadas por la adquisición de bienes de inversión no se consolidan en el momento de su ejercicio sino que, durante un período de tiempo, están sometidas al mecanismo de regularización previsto en los artículos 107 a 110 de la Ley del IVA.

Disponen los mencionados preceptos:

"Artículo 107. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modifique esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.

Cuatro. La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión o, en su caso, del inicio de su utilización o de su entrada en funcionamiento, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.

Cinco. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º de esta Ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente.

En tales casos, la porrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de regularización será la que corresponda al adquirente.

Seis. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

Siete. Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran, salvo en el supuesto mencionado en el apartado cuatro, en el que deberá realizarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas.

Artículo 110. Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1.º Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2.º Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

La regla establecida en el párrafo anterior también será de aplicación en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen dichas circunstancias y los restantes hasta la terminación del período de regularización.

Se exceptúan de lo previsto en el primer párrafo de esta regla las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla primera. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

Dos. La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata.

Tres. Lo dispuesto en este artículo será también de aplicación cuando los bienes de inversión se transmitiesen antes de su utilización por el sujeto pasivo.

Cuatro. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación, en ningún caso, a las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º, de esta Ley."

En virtud de lo anterior, la regularización de deducciones se aplica a todos los bienes que, de acuerdo con el 108 de la Ley del IVA, tengan la consideración de bienes de inversión, con independencia de que la entidad hubiera aplicado o no la regla de prorrata. Así se deduce de lo dispuesto en el apartado Dos del propio artículo 107 en el que se establece la aplicación de la regularización en los casos en que el sujeto pasivo solo viniera realizando operaciones que otorgan derecho a deducción o, por el contrario, operaciones que no originan tal derecho, y con posterioridad a la adquisición de los bienes de inversión dicha situación se modificase pasando a realizar solo operaciones que no otorgan derecho a deducción en el primer caso o que si originan derecho a deducción en el segundo o, en ambos casos, conjuntamente operaciones que originan y no originan derecho a deducción.

Confirmada la existencia de sectores diferenciados de actividad, así como la consideración de bienes de inversión de los inmuebles destinados al arrendamiento, se considera que el régimen de deducciones aplicado por

la Inspección, en lo que se refiere a la procedencia de prorrata general o prorrata especial, y al cálculo del porcentaje de cuotas soportadas deducible, es conforme a lo previsto en los artículos 101 y siguientes de la Ley del IVA.

Por consiguiente, debe declararse la conformidad a Derecho de la regularización efectuada por la Inspección consistente en negar la deducibilidad de las cuotas soportadas por determinados gastos, tal y como se detalla en el acuerdo de liquidación.

Sexto.

Sentado lo anterior, debemos atender a continuación a la alegación de la reclamante relativa a la necesidad de aplicar el criterio mantenido por la Inspección respecto a las adquisiciones de inmuebles por dación en pago, seguido en las actuaciones de comprobación de los ejercicios 2009 a 2012. En dichos ejercicios, atendiendo al destino previsible de los inmuebles adquiridos (viviendas), se denegó la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de los mismos.

Sin embargo, en el presente caso, la Inspección, teniendo en cuenta la deducción de las cuotas soportadas practicada por la entidad en el momento de la adquisición de los bienes inmuebles, regulariza de forma distinta según se trate de inmuebles que tengan la consideración de bienes de inversión, por destinarlos al arrendamiento, conforme se expuso en el fundamento de derecho quinto de la presente resolución, o de inmuebles que no se alquilan.

En el primer caso, aplicando el régimen de regularización de bienes de inversión, se procede, conforme a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley del IVA, a regularizar las deducciones llevadas a cabo por la entidad respecto de aquellos bienes adquiridos en 2013, por los que se dedujo la totalidad de las cuotas soportadas, y que han sido vendidos mediante entregas sujetas y exentas en los ejercicios comprobados, incluidos dentro del período de regularización.

Por otro lado, tratándose de inmuebles destinados a la venta, la Inspección determina que procede la rectificación de las cuotas de IVA deducidas por la entidad en función del destino previsible en el momento de la compra de los mismos (2013), por haberse producido un cambio de dicho destino previsible. Entiende así que tiene lugar la alteración del destino previsible inicial por cuanto que, en el momento de adquisición de tales bienes, dicho destino era la realización de operaciones que originaban el derecho a la deducción si bien el destino definitivo ha sido la realización de operaciones sujetas y exentas que no originan derecho a deducir.

Se señala, así, en el acuerdo de liquidación:

"Pues bien, en el presente caso, el obligado tributario adquirió una serie de inmuebles (muchos de ellos vendidos entre los ejercicios 2015, 2016 y 2017) por los que soportó cuotas de IVA que fueron objeto de deducción en las correspondientes autoliquidaciones, en particular, en las correspondientes al año 2013, año que no fue objeto de comprobación inspectora y en cuyos períodos impositivos tributó en régimen general, sin aplicación, por tanto, de sectores diferenciados. El obligado tributario se dedujo, pues, el IVA soportado porque para él era previsible que su destino final fuese bien, el alquiler de locales o garajes u otros alquileres no exentos, o bien una entrega sujeta y no exenta, situación que se consolidó con la prescripción de ese ejercicio. No obstante, dichos inmuebles no llegaron a ser alquilados y fueron objeto de transmisión en operaciones sujetas y exentas, por lo que el obligado tributario, como consecuencia de dicha transmisión, no tendría derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por su adquisición, procediendo su rectificación."

Frente a lo anterior, como ya se ha expuesto, la entidad defiende, para la adquisición de todos los inmuebles, la aplicación del criterio mantenido por la Inspección en la comprobación realizada en los ejercicios 2009 a 2012, en la que se formalizó acta de conformidad regularizando lo relativo a la primera dación en pago realizada en noviembre de 2011 en los siguientes términos, según consta en el acuerdo de liquidación ahora impugnado:

"El obligado tributario adquirió en ... de 2011 un conjunto de viviendas y plazas de garaje con la intención de venderlas y/o alquilarlas, por lo que constituye un sector diferenciado de la actividad; por un lado el comercio al por mayor de productos alimenticios y por otro la venta y/o alquiler de los bienes inmuebles adquiridos en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992 por lo que por aplicación del artículo 101 de la citada Ley el régimen de deducciones debe aplicarse de forma separada en cada sector diferenciado y la deducción en el nuevo sector deberá practicarse en función del destino previsible de los bienes (artículo 99.Dos) lo que determina que la deducción que se aplicó por la adquisición de los bienes inmuebles debe reducirse en 153.256 euros en ... de 2011, siendo deducible, por tanto, el restante IVA soportado en la adquisición de los referidos bienes de inversión."

Para la resolución de la presente controversia debe partirse de lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la Ley del IVA, según el cual:

"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.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación."

En virtud de lo anterior, en materia de deducciones, hay que atender a la diferenciación existente entre destino previsible y destino definitivo. Así, sin perjuicio del régimen de deducciones aplicable al obligado tributario, a efectos de determinar la procedencia o no del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios, la norma obliga expresamente a precisar el uso que se dará a los mismos, debiendo rectificar la deducción así practicada, en su caso, si el uso concreto que se da posteriormente al bien o servicio adquirido es distinto al inicialmente determinado.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en sentencia de 24 de enero de 2007 (Recurso nº 4108/2001), señala que es el momento de la adquisición del inmueble, y en el ámbito de la actividad que se adquiere, el que determina si se tiene o no derecho a la deducción total del impuesto, y es en ese momento cuando se ha de acreditar el destino previsible del inmueble.

Asimismo, la cuestión del destino previsible ha sido suficientemente abordada por este TEAC, entre otras, en su resolución de 22 de septiembre de 2015 (RG 00-03393-2013) dictada con ocasión de un recurso extraordinario de alzada para la 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. A estos efectos, tratándose de bienes inmuebles, se ha venido atendiendo, como criterio lógico y prudente de previsibilidad, a la naturaleza del bien.

De conformidad con dicho criterio, no se considera razonable la deducibilidad de cuotas soportadas por la adquisición de viviendas, toda vez que, en función de su naturaleza, puede preverse que su destino es la realización de operaciones que no originan derecho a deducir (segundas entregas de edificaciones exentas conforme al artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, sin posibilidad de renuncia a la exención, o alquileres de vivienda exentos en virtud del artículo 20.Uno.23º del mismo texto legal).

En todo caso, el destino previsible podrá ser objeto de comprobación posterior por la Administración tributaria de suerte que, si no resulta acreditado con elementos objetivos de prueba que el destino del bien originaba derecho a deducir, la deducción de la cuota del impuesto soportada con ocasión de su adquisición resulta improcedente de conformidad con lo previsto en el artículo 99.Dos de la Ley del IVA. A estos efectos, no se considerará probado dicho destino, por la mera manifestación del sujeto pasivo o por el hecho de que proceda a su deducción mediante la correspondiente autoliquidación.

De no resultar probado un destino que fundamente la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes o servicios, procede, en su caso, atendiendo al régimen de deducciones aplicable, la rectificación de las deducciones inicialmente practicadas con respecto al período impositivo en que se ejerció el derecho a la deducción. En estas circunstancias, no cabe plantear una rectificación posterior por alteración del destino previsible, ya que nunca existió un destino previsible que justificara la deducción y, por tanto, nunca pudo alterarse.

Esta idea subyace, asimismo, en la precitada resolución de este TEAC de fecha 22 de septiembre de 2015 en la que se fija como criterio doctrinal el siguiente:

"La determinación de cual es el destino previsible del artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, es de aplicación en el momento en que el sujeto pasivo pretenda ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de los bienes o servicios, lo que no impide la regularización posterior de la deducción si el destino es finalmente alterado, sin que se pueda interpretar dicho precepto en el sentido de admitir inicialmente el derecho a la deducción de las cuotas sin atender al destino previsible en función de las circunstancias concretas de ese momento y posponer la regulación de los mismos al momento en que se materialice el destino efectivo."

En el presente supuesto, los inmuebles objeto de controversia, en cuya adquisición se soportó IVA que fue deducido por la entidad, son viviendas y garajes anexos a las mismas.

La aplicación práctica de todo lo expuesto al caso que nos ocupa nos lleva a afirmar que, atendiendo a criterios lógicos, objetivos y prudentes, como lo es la naturaleza del inmueble, y según la actividad de la empresa (venta de productos alimentarios), su destino previsible no otorgaba derecho a deducir (ya sea por destinarse a su venta o a su alquiler). Tampoco resulta debidamente justificado por la reclamante, con elementos objetivos, un destino distinto del mencionado sino que, antes al contrario, siempre ha mantenido ante la Inspección y en sede económico-administrativa, que las viviendas adquiridas iban a ser objeto de venta.

Siendo esto así, la consecuencia que de ello se deriva es que la deducción practicada por la reclamante en el período impositivo en el que adquirió las viviendas era improcedente.

En este sentido, debe tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 66 y 66 bis de la LGT en relación con la prescripción del derecho a liquidar y del derecho a comprobar e investigar de la Administración tributaria, conforme a los cuales:

"Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

*a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
(...)*

Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar.

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

*2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o período impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.
(...)."*

En el presente caso, según se reconoce en el acuerdo de liquidación, cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras ya había prescrito el derecho a liquidar los períodos impositivos de 2013 en los cuales la entidad dedujo las cuotas soportadas por la adquisición de los inmuebles controvertidos. No obstante, la Inspección podía y debía haber comprobado si el destino previsible determinado por la entidad era razonable o podía acreditarse con elementos objetivos a efectos de declarar la procedencia o no de tal deducción, sin que el mero hecho de que aquella ejerciera el derecho a la deducción en la correspondiente autoliquidación sea prueba suficiente de la razonabilidad del destino previsible.

De conformidad con lo anterior, no cabe regularizar las deducciones efectuadas por la entidad por considerar que se ha producido un cambio de destino previsible, al admitir la Inspección como procedentes las deducciones inicialmente practicadas en función de dicho destino y, finalmente, ser el destino definitivo la realización de operaciones que no originaban derecho a la deducción.

En lo que se refiere a los inmuebles que no fueron objeto de arrendamiento, la Inspección aceptó, sin proceder a su comprobación, que el destino previsible declarado era, bien el alquiler no exento, bien una entrega sujeta y no exenta, basándose exclusivamente en que la entidad había deducido las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de las viviendas y que tal situación se consolidó con la prescripción del ejercicio en que se efectuó la adquisición. No obstante lo anterior, la obligada siempre ha mantenido que su intención era vender las viviendas, esto es, realizar entregas sujetas y exentas. Pero es que, además, parece que el motivo por el que se dedujo la totalidad de las cuotas soportadas por la adquisición de las viviendas fue distinto del señalado por la Inspección. En efecto, según se desprende del expediente, la entidad ya venía autoliquidando el impuesto en ejercicios anteriores sin estimar la existencia de sectores diferenciados, ni la aplicación de la prorata, en la medida en que consideraba que la actividad relacionada con los inmuebles era accesoria de la principal de venta de productos alimentarios sujeta y no exenta.

Por lo expuesto, no resulta conforme a Derecho la regularización practicada por la Inspección fundamentada en el cambio de destino previsible.

Séptimo.

En cuanto a los bienes inmuebles que, siendo objeto de arrendamiento, adquirieron la condición de bienes de inversión, resulta asimismo de aplicación lo expuesto en el fundamento de derecho anterior respecto a la cuestión relativa al destino previsible.

Es decir, atendiendo a la naturaleza de los inmuebles controvertidos, viviendas, y sin que el obligado tributario acreditara un destino concreto que originara derecho a deducir las cuotas soportadas en el momento de la adquisición de los mismos, debe entenderse que su destino previsible era la realización de operaciones sujetas y exentas (el alquiler de viviendas). Por consiguiente, la deducción así practicada por la entidad era improcedente, sin perjuicio de que la Administración no pudiera proceder a su regularización por referencia al período en el que ejerció el derecho a la deducción, el año de la compra (2013), al estar prescrito.

Sobre la posibilidad de proceder a la rectificación de deducciones en las circunstancias concurrentes a través del régimen de regularización de deducciones de bienes de inversión regulado en los artículos 107 a 110 de la Ley del IVA, debe traerse a colación la sentencia del TJUE de 11 de abril de 2018, asunto C-532/16, SEB bankas AB, en la que se establece (el subrayado es de este Tribunal):

"Observaciones preliminares

25 Con carácter previo, debe recordarse que el artículo 184 de la Directiva del IVA establece la obligación de regularizar la deducción inicialmente practicada cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. El artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA añade que esta obligación se aplicará, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones. El apartado 2 de dicho artículo enumera los supuestos en los que, excepcionalmente, no ha lugar a la regularización. Según el artículo 186 de la misma Directiva, los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de esta.

26 De este modo, las disposiciones de los mencionados artículos 184 y 185, a las que se refiere la primera cuestión prejudicial, establecen, al tiempo que la describen y delimitan, la obligación de regularizar las deducciones del IVA indebidamente practicadas. No obstante, no prevén el modo en que esa regularización debe llevarse a cabo.

27 En cambio, el artículo 186 de la Directiva del IVA obliga expresamente a los Estados miembros a definir las condiciones en las que tendrá lugar esta regularización. Los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA establecen determinadas modalidades de regularización de la deducción del IVA, pero solo en lo que atañe a los bienes de inversión, es decir, en un supuesto específico.

28 Por consiguiente, procede distinguir entre el alcance de la obligación de regularización enunciada en el artículo 184 de la Directiva del IVA y el ámbito de aplicación del mecanismo de regularización descrito en los artículos 187 a 189 de esta Directiva.

(...)

30 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide, por una parte, si el artículo 184 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la obligación de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas contenida en este artículo se aplica también a los supuestos en los que la deducción inicialmente practicada no podía realizarse legalmente porque la operación que dio lugar a su práctica estaba exenta del IVA y, por otra parte, si los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el mecanismo de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas previsto en dichos artículos se aplica a estos supuestos, en particular en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que la deducción del IVA inicialmente practicada no estaba justificada, en la medida en que se trataba de una operación de entrega de terrenos exenta del IVA.

31 Además, el tribunal remitente se pregunta sobre la posible incidencia, a efectos de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, de la circunstancia de que, en el litigio principal, el IVA relativo al precio de compra de los terrenos se abonó y dedujo indebidamente como consecuencia de una práctica incorrecta de la Administración tributaria, así como del hecho de que el proveedor de los referidos terrenos envió al comprador una nota de crédito que corregía el importe de la cuota del IVA mencionado en la factura emitida inicialmente.

32 En primer lugar, debe señalarse que el artículo 184 de la Directiva del IVA define la obligación de regularización del modo más amplio, en la medida en que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

33 Esta formulación no excluye a priori ninguna hipótesis posible de deducción indebida. La enumeración expresa de las excepciones que la Directiva del IVA permite en su artículo 185, apartado 2, corrobora el alcance general de la obligación de regularización.

34 En particular, el supuesto en el que se practica una deducción cuando no existía ningún derecho a deducción está incluido en la primera posibilidad contemplada en el artículo 184 de la Directiva del IVA, a saber, aquella en la que la deducción inicialmente practicada es superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar.

35 Por otra parte, es acorde con la lógica del sistema común del IVA que la Directiva del IVA, que reproduce en lo sustancial las disposiciones 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establezca una obligación general de regularización de las deducciones del IVA.

36 En efecto, por un lado, esta obligación es indisociable de la obligación, que recae sobre cada uno de los Estados miembros, de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio. A tal fin, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de estos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto (sentencia de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, apartado 37). Ahora bien, tales comprobaciones carecerían de alcance práctico si no se previera la regularización de las deducciones injustificadas.

37 Por otro lado, la obligación general de regularizar las deducciones injustificadas del IVA se desprende igualmente de la neutralidad fiscal de este impuesto que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el legislador de la Unión en la materia (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 92 y jurisprudencia citada).

38 Efectivamente, en este sistema solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas. 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 (véase la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 24). Por lo tanto, el principio de neutralidad fiscal del IVA exige también que las deducciones indebidas se rectifiquen en todos los casos.

39 De lo anterior se desprende que el artículo 184 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la obligación de regularización de las deducciones injustificadas del IVA se aplica igualmente en el supuesto en que la deducción inicialmente practicada no podía haberse realizado legalmente, como es el caso cuando resulta que la operación que ha dado lugar a dicha deducción forma parte de las operaciones exentas del IVA.

40 En segundo lugar, los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA, por el contrario, no son aplicables a un supuesto de este tipo.

41 En efecto, del artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA se desprende que la regularización prevista por esta disposición, en la medida en que afecta a los bienes de inversión, se efectúa en función de las modificaciones del derecho a deducción posteriores a la adquisición de estos bienes, su fabricación o su primera utilización. De este modo, las modalidades de regularización descritas en el artículo 187 de la Directiva del IVA están vinculadas al supuesto particular, contemplado en el artículo 185, apartado 1, de esta Directiva, de una modificación posterior a la declaración del IVA de los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones. Por lo tanto, no pueden aplicarse para regularizar la deducción efectuada sin que existiera ab initio derecho a deducción. Por lo demás, algunas de estas modalidades, como la regularización fraccionada en cinco años prevista en el artículo 187, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, manifiestamente no se adaptan a tal supuesto. En lo que atañe al artículo 188 de la Directiva del IVA, este se refiere al supuesto, a su vez distinto y aún más específico, de la entrega de un bien de inversión durante el período de regularización.

42 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con las disposiciones de la Sexta Directiva, que son sustancialmente idénticas a las de la Directiva del IVA (sentencia de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépitó, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 31), que el mecanismo de regularización previsto por la Sexta Directiva solo es aplicable cuando existe derecho a deducir (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 37).

43 De lo anterior se desprende que el mecanismo de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas previsto en los artículos 187 y 188 de la Directiva del IVA no se aplica cuando la deducción se llevó a cabo inicialmente sin que existiera derecho a deducir. Por tanto, este mecanismo no es aplicable, en particular, a una operación de entrega de terrenos, como la controvertida en el litigio principal, que,

según las indicaciones del tribunal remitente, estaba exenta del IVA y, en consecuencia, no debería haber dado lugar ni a la percepción de dicho impuesto ni a su deducción.

44 En estas circunstancias, carece de influencia sobre la inaplicabilidad de dicho mecanismo el hecho de que, en el litigio principal, por un lado, el IVA relativo al precio de compra de los terrenos se abonara y dedujera indebidamente como consecuencia de una práctica incorrecta de la Administración tributaria y de que, por otro lado, el vendedor de los terrenos remitiera a su adquirente una nota de adeudo en la que se corregía el importe de la cuota del IVA mencionado en la factura inicialmente emitida.

45 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 184 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la obligación de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas que establece dicho artículo se aplica también a los supuestos en los que la deducción inicialmente practicada no podía realizarse legalmente porque la operación que dio lugar a su práctica estaba exenta del IVA. En cambio, los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el mecanismo de regularización de las deducciones indebidas del IVA previsto en estos artículos no se aplica a tales supuestos, en particular en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que la deducción del IVA inicialmente practicada no estaba justificada porque se trataba de una operación de entrega de terrenos exenta del IVA."

De acuerdo con el contenido de la precitada sentencia, la regularización de deducciones prevista en los artículos 187 a 189 de la Directiva 2006/112 CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, transpuesta al Derecho interno a través de los artículos 107 a 110 de la Ley del IVA, se aplica exclusivamente en el caso de estar ante bienes de inversión y tiene por finalidad garantizar la exactitud de las deducciones ajustando las mismas al verdadero destino dado a dichos bienes a lo largo de su vida útil que, a efectos del IVA, se asimila al período de regularización fijado.

En este mismo sentido se pronunció el TJUE mediante auto de 5 de junio de 2014, asunto C-500/13, Gmina Miedzzydroje, señalando en el apartado 20 del referido auto:

"20 El período de regularización de las deducciones previsto en el artículo 187 de la Directiva 2006/112 permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando, en particular, varíen, con posterioridad a la declaración, los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación del importe de las deducciones. La posibilidad de que se produzcan modificaciones de esta índole es especialmente importante en el supuesto de los bienes de inversión, que se utilizan generalmente durante un período de varios años a lo largo del cual puede variar su destino (véase, en este sentido, la sentencia Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, apartado 25)."

Ahora bien, la aplicación del mecanismo de regularización de deducciones de bienes de inversión presupone que las deducciones inicialmente practicadas lo sean conforme a Derecho y que las mismas deban ajustarse con posterioridad, a lo largo del período de regularización, al cambiar el destino del bien o las circunstancias concurrentes en el momento de ejercitar el derecho a la deducción, garantizando así el principio de neutralidad fiscal. No cabe, pues, que se utilice el mecanismo previsto en los artículos 187 a 189 de la Directiva IVA (artículos 107 a 110 de la Ley del IVA) para regularizar deducciones que, desde el inicio, eran improcedentes o, en su caso, para hacer nacer un derecho a deducir (vid. Sentencia del TJUE de 7 de julio de 2022, asunto C-194/21, X).

Una conclusión similar es la que sostiene la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante con número de referencia V0207-14, de 29 de enero de 2014. Según la descripción de hechos, el consultante adquirió una vivienda y dedujo la totalidad de la cuota soportada del impuesto; ante la imposibilidad de arrendar el inmueble como oficina, lo arrendó como vivienda y empezó a regularizar las cuotas del Impuesto deducido de acuerdo con lo establecido en el artículo 109.Tres de la Ley 37/1992, al alterarse el destino inicialmente previsto del bien. Pues bien, señala la Dirección General de Tributos:

"Igualmente, en el caso al que se refiere la presente consulta, cabe analizar el destino previsible del bien adquirido, de cara a la deducibilidad de la cuota soportada en la adquisición, en función de la naturaleza del propio bien, que en este caso es una vivienda. Cabe suponer, por ello, que el destino previsible si el inmueble se destina al arrendamiento será el ser alquilado como vivienda, en función de la configuración física y del equipamiento propios de este tipo de inmueble.

La intención de destinarlo a su alquiler como oficina, y no como vivienda, no puede considerarse justificada ni demostrada por la mera declaración en este sentido por parte de la sociedad consultante, sino que deberá justificarse por elementos objetivos y podrá ser objeto de comprobación posterior. En ausencia de elementos objetivos de prueba que determinen que el uso previsible del inmueble no era el de vivienda, la deducción de la cuota del Impuesto soportada en su adquisición resulta improcedente, por lo que deberá ser objeto de rectificación

en su totalidad conforme a lo previsto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992 y en relación con el período impositivo de la compra, y no a través del procedimiento de regularización de deducciones en diez años previsto en el artículo 109 de la Ley 37/1992."

De acuerdo con lo señalado en el fundamento de derecho de anterior, la Inspección aceptó, sin proceder a su comprobación, que el destino previsible declarado era, bien el alquiler no exento, bien una entrega sujeta y no exenta, basándose exclusivamente en que la entidad había deducido las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de las viviendas y que tal situación se consolidó con la prescripción del ejercicio en que se efectuó la adquisición. Al efectuarse posteriormente entregas exentas de estos inmuebles, ha regularizado las deducciones conforme a lo previsto en el artículo 110 de la Ley del IVA.

Sin embargo, como ya se ha indicado, no es correcta la conclusión de la Inspección en cuanto al destino previsible de las viviendas, puesto que, conforme al mismo, la entidad dedujo improcedentemente las cuotas en el momento de la adquisición de los bienes. Siendo esto así, la Administración no podía regularizar las deducciones por la vía de los artículos 107 a 110 de la Ley del IVA.

A la vista de lo expuesto, debe declararse la no conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación en este punto.

La estimación de las alegaciones de la reclamante en cuanto al destino previsible de los inmuebles hace innecesario el análisis de la cuestión referida a la vulneración de la doctrina de los actos propios por la Administración tributaria.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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