

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de febrero de 2026

Sala 1.^a

R.G. 1454/2023

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Regla de prorrata. Prorrata general. Opción tributaria. La elección entre prorrata general y prorrata especial constituye una opción tributaria del sujeto pasivo, toda vez que la norma tributaria concede una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; en este caso, a efectos de determinar el sistema de deducción de las cuotas soportadas de IVA.

Entregas de inmuebles como consecuencia de expropiaciones forzosas. Constituyen entregas de bienes a efectos del impuesto, las cuales están comprendidas en la actividad habitual de una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria. Por tanto, no quedan excluidas del cálculo de la prorrata.

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 03/03/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 03/03/2023 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de COMUNIDAD AUT._1, de fecha 24 de enero de 2023, desestimatoria de la reclamación núm.-2020 y acumuladas, contra acuerdos de liquidación dictados en fecha 1 de septiembre de 2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de (...), en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 02/2013 a 04/2016 y 2T/2016 a 4T/2017, siendo la cuantía de la reclamación de 424.751,58 euros, correspondiente al 4T de 2016.

SEGUNDO.- Con fecha 11 de junio de 2018 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos impositivos del ejercicio 2017, limitadas a la comprobación de la solicitud de devolución en los términos del artículo 178.3 c del RGAT.

Posteriormente, mediante comunicación de ampliación de fecha 13 de julio de 2018, notificada en fecha de 17 de julio de 2018, se ampliaba el alcance de las actuaciones a la comprobación por IVA de las expropiaciones de bienes y derechos y cobros de dichas expropiaciones durante los periodos objeto de comprobación. Asimismo, se ponía en conocimiento de la entidad que se ampliaba la extensión de las actuaciones inspectoras, también con carácter parcial, al IVA, periodos 02/2013 a 04/2016 y 2T de 2016 a 4T de 2016, limitadas a comprobar la tributación por IVA de las expropiaciones de bienes y derechos y cobros de dichas expropiaciones durante los ejercicios objeto de comprobación.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizaron, con fecha 25 de junio de 2020, actas de conformidad, números de referencia A01-ACTA_1 y A01-ACTA_2, y actas de disconformidad, números de referencia A02-ACTA_3 y A02-ACTA_4, por los periodos mensuales 02/2013 a 04/2016 y por los periodos trimestrales 2T/2016 a 4T/2017, respectivamente, en las que se regulariza la situación tributaria de la entidad sobre la base de los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

- La entidad consta dada de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas 833.2 "Promoción inmobiliaria de edificaciones" y del epígrafe 501.1 "Construcción completa, reparación y conservación", y en dicha actividad realiza generalmente operaciones no exentas como son las entregas de las edificaciones por ella promovidas.

- En los periodos objeto de comprobación, la entidad ha realizado entregas por expropiaciones de terrenos por las que se debió repercutir IVA (las expropiaciones de solares para la red ferroviaria) y entregas por expropiaciones que estaban exentas, (las referidas a terrenos rústicos o destinadas a parques y jardines públicos, o a viales), por las que ha cobrado el correspondiente justiprecio. Y estas operaciones exentas en virtud del artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), no generan el derecho a deducir IVA soportado, en virtud del artículo 94.Uno Ley del IVA.

La entidad no ha repercutido IVA en ninguna de dichas expropiaciones al considerarlas exentas.

- La realización de operaciones sujetas y no exentas, así como de operaciones exentas del artículo 20 de la Ley del IVA determina la aplicación de la regla de la prorrata, regla que se regula en los artículos 102 y siguientes de la Ley del IVA.

Síguenos en...



La entidad no ha aplicado prorrata alguna en los ejercicios 2013 a 2016 y ha aplicado la prorrata general en 2017.

A partir de lo anterior, se realizan los siguientes ajustes:

1º Incremento de las bases imponibles y cuotas devengadas al tipo impositivo del 21%, correspondiente a las entregas por expropiaciones de solares para destinarlos a la red ferroviaria, al no resultar de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno. 20º Ley del IVA.

La entidad presta su conformidad a este ajuste.

2º Minoración del IVA soportado deducible como consecuencia de la aplicación o modificación de la regla de prorrata general.

La entidad muestra su disconformidad con este ajuste.

Los acuerdos de liquidación, dictados en los mismos términos que la propuesta de regularización, resultaron notificados el 1 de septiembre de 2020.

TERCERO.- Con fecha 22 de septiembre de 2020, frente a las liquidaciones anteriores, la recurrente interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de COMUNIDAD AUT._1, sin que conste la presentación por la misma de escrito de alegaciones.

El TEAR, con fecha 24 de enero de 2023, emite resolución desestimatoria al concluir que *"la Administración se ha ajustado a la legislación en vigor, tanto en los aspectos procedimentales, como en lo que se refiere a la aplicación de la normativa propia del IVA y en concreto a la procedencia de la regla de la prorrata general con argumentación extensa sobre la procedencia de la aplicación de esta modalidad de la prorrata así como las razones por las que no resulta aplicable en este caso la prorrata especial"*.

Dicha resolución es notificada a la recurrente el 3 de febrero de 2023.

CUARTO.- Con fecha 3 de marzo de 2023, la recurrente interpone el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Procedencia de aplicar la regla de prorrata especial en los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, a pesar de no haber optado formalmente por la misma.

- Subsidiariamente, defiende la existencia de sectores diferenciados de actividad o, en caso de considerarse aplicable la prorrata general, que las expropiaciones no son actividad empresarial habitual, al no estar incluidas en el sector de actividad compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia (CNAE 681), por lo que no deben ser tenidas en cuenta para la determinación del porcentaje de deducción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 los acuerdos de liquidación referidos en los antecedentes de hecho.

TERCERO.- En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver, en primer lugar, sobre la procedencia de aplicar la prorrata especial alegada por la recurrente.

Según resulta del expediente y se ha recogido en los antecedentes de hecho, la entidad ejerce la actividad de promoción inmobiliaria, y en dicha actividad realiza generalmente operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como son las entregas de las edificaciones por ella promovidas. En los periodos objeto de comprobación, la entidad ha sido objeto de numerosas expropiaciones, por distintas Administraciones Públicas Territoriales, de terrenos afectos a la actividad de promoción inmobiliaria por las que ha percibido el correspondiente justiprecio. En particular, ha tenido lugar la expropiación de solares destinados a redes ferroviarias (operaciones sujetas y no exentas de IVA), así como de terrenos rústicos o destinados a parques y jardines públicos o a viales (operaciones sujetas y exentas de IVA).

La regularización llevada a cabo por la Administración cuestiona, en esencia, las deducciones practicadas por la entidad.

En este sentido, la Administración concluye la aplicación de la regla de prorrata, al entender que la entidad desarrolla actividades sujetas y no exentas, que generan derecho a la deducción, y actividades sujetas y exentas que no otorgan tal derecho, considerando así que estas últimas limitan el derecho a deducir las cuotas del IVA soportado.

No existe controversia alguna, según se desprende de las manifestaciones de la entidad, en relación con la regularización llevada a cabo, acerca de la naturaleza de las operaciones, consistentes en la entrega, en virtud de expropiación forzosa, de solares destinados a red ferroviaria, como operaciones sujetas y no exentas, ni de la consideración de operaciones exentas, en virtud del artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en lo sucesivo) de las operaciones consistentes en la expropiación de terrenos rústicos o destinados a parques y jardines públicos o a viales. La disconformidad radica en la procedencia de la aplicación de la prorrate especial en los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016 y, subsidiariamente, de no resultar esta aplicable, en la inclusión de las operaciones de expropiación sujetas y exentas a efectos del cálculo del porcentaje de prorrate general.

Para resolver la controversia, considerando que la entidad realiza operaciones sujetas y no exentas y operaciones sujetas y exentas de IVA, debemos partir de la regulación de la regla de prorrate contenida en los artículos 102 y siguientes de la Ley del IVA.

En este sentido, el artículo 102 de la citada Ley dispone lo siguiente:

"Uno. La regla de prorrate 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."

Por su parte, el artículo 103 de la Ley del IVA establece:

"Uno. La regla de prorrate tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. (...)".

Los artículos 104 y 105 de la Ley del IVA establecen las normas reguladoras de la aplicación de la prorrate general. En concreto, en el artículo 104 se establece:

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrate 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:

1º 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.

2º 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.

(...).".

Y el artículo 105 de la Ley del IVA desarrolla el procedimiento de prorrate general en los siguientes términos:

"Uno. Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Dos. Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el apartado anterior cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

Tres. En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que se hubiese determinado según lo previsto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley.

En los casos en que no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo previsto en dicho precepto.

Cuatro. En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrate de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

Cinco. En los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones.

Seis. El porcentaje de deducción, determinado con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se aplicará a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural

correspondiente, excluidas las que no sean deducibles en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley."

Por su parte, el artículo 106 de la Ley del IVA regula 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.

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."

CUARTO.- Sentado lo anterior, a efectos de determinar si resulta aplicable la regla de prorrata general o la especial, habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del IVA según el cual:

"(...) 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 20 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial".

En consecuencia, se pueden extraer las siguientes consecuencias:

1) La regla de prorrata general se aplica con carácter general.

2) La regla de prorrata especial se aplica cuando: a) se haya optado por ello; o b) se encuentre obligado por concurrir la circunstancia del apartado Dos 2º anterior.

La opción por la aplicación de la prorrata especial se encuentra regulada en el artículo 28.1.1º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en lo sucesivo, Reglamento del IVA), según redacción dada al mismo por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre de 2013, según el cual:

"1. Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan:

1.º Opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, a que se refiere el número 1.º del apartado dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto.

Dicha opción podrá ejercitarse:

a) En general, en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, constituyan o no un sector diferenciado respecto de las que, en su caso, se vinieran desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

La revocación podrá efectuarse, una vez transcurrido el período mínimo mencionado, en la última declaración-liquidación correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo."

Como hemos indicado, la controversia, en el presente caso, se plantea en relación con la procedencia de aplicar la prorrata general o la prorrata especial a efectos de determinar las cuotas soportadas deducibles por la entidad en los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016.

La Inspección ha considerado aplicable la prorrata general, señalando en el acuerdo de liquidación lo siguiente:

"La entidad no ha optado por la prorrata especial, opción que es obligatoria de acuerdo con el artículo 103 LIVA, en ninguno de los periodos comprobados. Y no sólo que no optó por la aplicación de la prorrata especial, sino que tampoco aplicó la prorrata general, y por tanto no se minoró el derecho a deducir el IVA soportado por su aplicación en ninguno de los ejercicios 2013 a 2016. Y en 2017 sí opta y aplica la prorrata general, pero no incluye en su cálculo las entregas por expropiaciones exentas (...)."

Y tras hacer referencia a la jurisprudencia existente sobre la modificación de una opción ejercida por el interesado en el ámbito tributario conforme a lo dispuesto en el artículo 119 LGT, establece:

"Así pues, aplicando el precepto de la LGT transcrito al presente caso, la entidad pudo optar por la aplicación de la prorrata especial en su momento, esto es en la última declaración de IVA de cada uno de los años 2013 a 2017 y no lo hizo, por lo que posteriormente ya no es posible su opción, y concretamente en 2017 optó por la prorrata general, no siendo posible el cambio de opción. Y como hemos visto, en IVA, su Ley reguladora establece en el artículo 106 que la regla de prorrata de aplicación general es la PRORRATA GENERAL, y que la especial sólo es aplicable a opción del contribuyente, salvo que concurra el presupuesto de hecho contemplado en el art. 103.Dos.2 de la LIVA, que no es el caso."

Por el contrario, la entidad alega la procedencia de la aplicación de la prorrata especial aun cuando no hubiera optado formalmente por ella, haciendo referencia a distintas sentencias (entre otras, sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24/02/2011, Rec. 2247/2006) y resolución del TEAC de 16 de marzo de 2017 (RG 00/02472/2014).

El TEAC, en la precitada resolución, señaló lo siguiente:

"Por tanto, en primer lugar, debemos pronunciarnos sobre la procedencia de aplicar la prorrata especial en caso de no haber optado formalmente la misma. Para ello, transcribimos a continuación el artículo 28.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre:

(...)

Sobre los requisitos formales relativos a la opción por la prorrata especial se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias como la de 24 de febrero de 2011 (recurso nº 2247/2006) o la de 22 de marzo de 2012 (recurso nº 4599/2008).

En particular, el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de febrero de 2011 señala:

En el caso que nos ocupa no estamos debatiendo los impedimentos formales al funcionamiento del IVA, sino la modalidad a aplicar entre las admitidas para practicar la deducción.

En estos términos planteada la cuestión, es llano que el doble sistema que contempla el artículo 103 de LIVA y al 28 del RIVA en nada afecta a la mecánica del tributo, ni, por ende, a su naturaleza: el IVA soportado es, en todo caso, deducible.

Consiguientemente, el artículo 28.2.1º no entraña, con su exigencia temporal, restricción a la deducción y sí sólo libertad de elección entre los sistemas que contempla, los dos válidos y legales, siquiera -salvo excepciones- la elección entre uno y otro corresponde al contribuyente, para lo que el legislador -en aras a la certeza del sistema y conocimiento de la Administración- le otorga un plazo o tiempo o época -según los casos- en que debe hacer la elección. Realizada ésta, se aplicará el sistema elegido, sin que exista motivo alguno para que el requisito temporal, que afecta al sistema de deducción -esencia del tributo-, pueda ser minusvalorado en cuanto pudiera entorpecer la mecánica propia del Impuesto.

En definitiva, no afectando la elección en tiempo hábil al tributo mismo, no puede dársele el alcance de requisito que desnaturalice el impuesto, como entiende la Sala de instancia, y sí, únicamente, el de un requisito temporal necesario que permita, a elección del contribuyente, el sistema de prorrata a utilizar.

Entre los principios básicos del IVA se encuentra el derecho de los empresarios y profesionales a la deducción inmediata, y en su caso a la devolución, del IVA soportado en sus adquisiciones. El derecho a la deducción solo puede negarse cuando se acredite una intención fraudulenta o abusiva.

En el caso que nos ocupa, en la medida en que las adquisiciones de terrenos por XXX S.L. estaban destinados exclusivamente a operaciones inmobiliarias sujetas, todo el IVA resulta deducible según la regla general que establece el artículo 17.5 de la Sexta Directiva, sin que pueda aplicarse la prorrata. Quiere con ello decirse que, en la Sexta Directiva, el sistema normal de deducción no es la llamada prorrata general, sino la prorrata especial, es decir, la aplicación de la prorrata sólo al IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios que se destinen indistintamente a operaciones sujetas y exentas (luz, etc.), siendo deducible en su totalidad el IVA soportado en adquisiciones de bienes que se destinen exclusivamente a operaciones sujetas, y no siendo deducible en ninguna medida el IVA soportado en adquisiciones de bienes que se destinen exclusivamente a realizar operaciones exentas. Lo que conduce a la conclusión de que, conforme el sistema general de deducción previsto en la Sexta Directiva, el IVA soportado en la adquisición de terrenos destinados a operaciones inmobiliarias es deducible íntegramente.

El artículo 17.5 de la Sexta Directiva establece una regla general "la llamada prorrata especial-", junto con la posibilidad de excepciones (la prorrata general, la no deducción del IVA soportado si es insignificante, el sistema de afectación y el sistema de sectores diferenciados).

La Ley española (artículo 103 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en lugar de establecer como sistema normal u ordinario de deducción la prorata especial, autorizando a los sujetos pasivos a optar por la prorata general, que hubiera sido lo más coherente con la Sexta Directiva, ha preferido establecer la posibilidad de opción que permite la letra d) del párrafo tercero del artículo 17.5 de la Sexta Directiva, pero en sentido inverso: en lugar de autorizar a los sujetos pasivos a optar por la prorata general, aplicándose en defecto de opción la prorata especial, se autoriza a los sujetos pasivos a optar por la prorata especial. No parece que la alternativa seguida plantee problemas de compatibilidad con la Sexta Directiva, pues las Directivas no tienen que ser traducidas miméticamente a la legislación interna, sino que sólo obligan en cuanto "al resultado a alcanzar" (artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CEE actualmente, tras las modificaciones introducidas por el Tratado de Ámsterdam, artículo 249 CE, párrafo tercero).

Ahora bien, siendo esto así, lo que resultaría incompatible con la Directiva es que, por no ejercitar el sujeto pasivo la opción de la prorata especial, se aplicase el sistema de prorata general (que en la sexta Directiva es un sistema excepcional) en supuestos en que tal sistema alterase sustancialmente el derecho a la deducción tal como se configura en el párrafo primero del artículo 17.5 de la Sexta Directiva (es decir tal como resulta de la llamada prorata especial, que en la Sexta Directiva es el sistema general u ordinario de deducción).

Precisamente por ello el artículo 103.dos.º, de la Ley 37/1992 establece que la aplicación de la prorata especial es obligatoria cuando el montante total del IVA que resultaría deducible según la prorata general exceda de un 20 por 100 del que resulta deducible en la prorata especial.

Ello exige que el plazo para la opción sea razonable, en el sentido de que dicho plazo permita a los sujetos pasivos saber los efectos que uno u otro sistema de deducción tendrán previsiblemente sobre la cuantía deducible. Una cosa es que la Ley obligue a optar expresamente por la prorata especial -mero error, debió decir "general" -(en lugar de establecer la prorata especial como el sistema normal de deducción), lo cual puede resultar compatible con la Directiva. Pero otra muy distinta es que se obligue a efectuar esa opción expresa antes de comprar los terrenos (que tienen la consideración de existencias, a utilizar exclusivamente en operaciones sujetas), y por tanto antes de poder prever las consecuencias de la opción, siendo indudable que un plazo que obliga a optar a ciegas, y cuyo incumplimiento supone que el derecho a la devolución de 415 millones de pesetas quede reducido a 49 millones, infringe manifiestamente la Directiva.

La anterior jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido recogida como doctrina de este Tribunal Central en resoluciones como la de 23 de enero de 2014, RG 4317/2011, o la de 24 de abril de 2014, RG 2642/2012 y, de conformidad con la misma, no es posible admitir como motivo de improcedencia para aplicar la prorata especial el hecho de no haber optado formalmente por ella."

Ahora bien, este TEAC coincide con lo señalado por la Inspección en los acuerdos de liquidación impugnados en que, tanto la jurisprudencia como la doctrina expuesta, deben encuadrarse en un contexto temporal en el que la normativa vigente relativa al ejercicio de la opción por la aplicación de la prorata especial era muy formalista y conducía a situaciones en las que el obligado tributario debía elegir "a ciegas". Esto era así en la medida en que la decisión por la aplicación de la prorata especial debía ser adoptada en el año anterior a que surtiera efectos, es decir, con anterioridad a disponer de toda la información sobre las operaciones que iban a realizarse y cómo afectaría su tributación a su derecho a la deducción.

En efecto, de acuerdo con la redacción original del artículo 28 del Reglamento del IVA, sólo se contemplaba la posibilidad de ejercer la opción por la prorata especial en el mes de noviembre del año anterior al que debía surtir efectos.

Este precepto se vio posteriormente modificado por el Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, y el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, que adicionó un inciso al referido artículo 28.2.1º, por virtud del cual la opción podía efectuarse, en su caso, dentro del mes siguiente al del comienzo de las actividades o de las de un sector diferenciado.

Por su parte, el Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y se modifican los requisitos para la presentación de declaraciones en euros, da nueva redacción al precepto estableciendo, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

"Artículo 28. Opción y solicitudes en materia de deducciones.

1. Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan:

1.º Opción por la aplicación de la regla de prorata especial, a que se refiere el número 1.º del apartado dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto.

Dicha opción podrá ejercitarse en los siguientes plazos:

Síguenos en...



a) En general, durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que comience a surtir efectos.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo. Dicha revocación podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos."

Al rigor formal del ejercicio de la opción por la prorrata especial conforme al mencionado precepto, aun tras las modificaciones operadas en el mismo señaladas anteriormente, se refirió el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de marzo de 2012 (Nº de Recurso 4599/2012) al señalar:

"Sin embargo, el problema que plantea la prorrata especial es el de su rigor en cuanto a la necesidad de solicitar su aplicación en el plazo previsto en el artículo 28 del Reglamento de la Ley, pasado el cual tiene aplicación el régimen de prorrata general.

En la Sentencia antes referida de 28 de octubre de 2009 nos referimos al problema que planteaba el artículo 28 en su original redacción, al exigir que las solicitudes optando por la prorrata especial se produjesen en el mes de noviembre anterior al que debieran surtir efectos, lo cual producía un vacío normativo respecto del inicio de actividades en un ejercicio con anterioridad a dicho mes.

Ese problema quedó resuelto en la reforma del Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre, que adicionó un inciso al artículo 28.2.1º, por virtud del cual la opción podía efectuarse, en su caso, dentro del mes siguiente al del comienzo de las actividades o de las de un sector diferenciado.

Sin embargo, el precepto no deja de plantear problemas, especialmente en los casos en que el sujeto pasivo, en el momento de tener que decidir en el mes de noviembre (o en el de diciembre tras la modificación del artículo 28 del Reglamento por el artículo 1.3 del Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre) no conozca determinadas circunstancias que van a tener lugar en el ejercicio siguiente y que de haberlas conocido hubieran determinado el ejercicio de la opción por la prorrata especial (por ejemplo, que solo realice una venta de un bien que resulte exenta de IVA habiendo realizado sin embargo grandes inversiones sujetas al Impuesto; si hubiera optado por la prorrata especial, el sujeto pasivo deduciría todo el IVA repercutido, pero si no llevó a cabo la opción, la prorrata general no le permite deducción alguna).(...)"

Partiendo de esta consideración formalista, y de lo señalado por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, este TEAC sostenía en las resoluciones de 23 de enero de 2014 (RG 00/04317/2011) y de 24 de abril de 2014 (RG 00/02642/2012), el siguiente criterio:

"La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido IVA (Ley 30/1992) establece como regla general la prorrata general mientras que la Directiva establece como regla general la prorrata especial. No obstante, según jurisprudencia del Tribunal Supremo (24/02/2011 y 22/03/2012 en RC 4599/2008) la Ley del IVA no es incompatible con la Directiva siempre que la prorrata general no se aplique en supuestos en que se altere sustancialmente el derecho a la deducción, exigiendo para ello que el plazo para la opción sea razonable y permita a los sujetos pasivos saber los efectos que uno u otro sistema de deducción tendrían previsiblemente sobre la cuantía deducible. Deben ser estos criterios los que ayuden a analizar si es revocable o no el derecho de opción.

Cuando el sujeto pasivo ha conocido o ha podido conocer por sus propios medios en plenitud las circunstancias concurrentes para determinar las consecuencias de la opción (por un tipo de prorrata) y el alcance de su derecho a la deducción, la opción ejercitada resulta irrevocable salvo que se cumplan los plazos y requisitos del artículo 28.1º.1 del RD 1624/1992 (Reglamento del IVA)."

Fue, precisamente, la concurrencia de situaciones en las que el sujeto pasivo debía decidir sobre la aplicación de una u otra prorrata, en un momento en el que no conocía las circunstancias que iban a darse en otro posterior y que hubieran determinado, de haberlas conocido, otra opción distinta a la inicialmente adoptada, lo que llevó al legislador a modificar el precepto. Así, se da nueva redacción al artículo 28.1.1º del Reglamento del IVA por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, siendo la redacción vigente en la actualidad la siguiente (volvemos a transcribirla por ser pertinente al caso que nos ocupa):

"Artículo 28. Opción y solicitudes en materia de deducciones.

1. Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan:

1.º Opción por la aplicación de la regla de prorata especial, a que se refiere el número 1.º del apartado dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto.

Dicha opción podrá ejercitarse:

a) En general, en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, constituyan o no un sector diferenciado respecto de las que, en su caso, se vinieran desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

La revocación podrá efectuarse, una vez transcurrido el período mínimo mencionado, en la última declaración-liquidación correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo."

Por tanto, de acuerdo con la redacción actual del precepto transcrito, el sujeto pasivo puede adoptar la decisión sobre el régimen de prorata aplicable con pleno conocimiento de los efectos que uno u otro sistema de deducción tendrán sobre la cuantía deducible a diferencia de lo que ocurría bajo la vigencia de la redacción del artículo 28.1 del Reglamento de IVA anterior a la reforma operada por el Real Decreto 828/2013 y que entró en vigor el 27 de octubre de 2013.

QUINTO.- En este sentido, debe tenerse en cuenta que la normativa del IVA configura la prorata general y la prorata especial, salvo en los supuestos en que esta última es obligatoria, como formas alternativas y excluyentes de ejercicio del derecho a deducción de las cuotas de IVA soportadas. Esta alternativa de elección constituye una opción, tal y como ha reconocido el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de abril de 2024 (Nº de Recurso 8287/2022) al señalar:

"En primer término, que si bien la LIVA establece como sistema ordinario la prorata general, ello no resulta incompatible con la Directiva del IVA, tal y como ha señalado el Tribunal Supremo en STS de 24 de febrero de 2011. En segundo lugar, la elección entre prorata general y prorata especial constituye una opción tributaria del sujeto pasivo, toda vez que reúne las notas fundamentales que, entre otras, la STS de 23 de febrero de 2023, rec. cas. 645/2023, refiere para delimitar las opciones tributarias, pues, en esencia, implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; en este caso, a efectos de determinar el sistema de deducción de las cuotas soportadas de IVA, la opción tributaria consiste en la elección entre la prorata general y la prorata especial. (...)."

Tratándose de opciones tributarias, una vez que el obligado tributario manifiesta su voluntad escogiendo una de las posibilidades que ofrece la norma, no es posible, en principio, la modificación fuera del plazo reglamentario establecido para ello.

Dispone así el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria respecto del ejercicio de las opciones tributarias:

"Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

Sobre la irrevocabilidad de las opciones se ha pronunciado este TEAC en resolución de fecha 28 de marzo de 2023 (RG 00-03890-2022) dictada con ocasión de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. En dicha resolución, si bien se aborda una cuestión relativa al IRPF, concretamente la modificación de la opción por la tributación individual o conjunta en dicho impuesto, en la misma se lleva a cabo una recopilación de las sentencias judiciales, así como de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que han abordado la cuestión de la posibilidad de cambiar la opción inicialmente adoptada a efectos también de otros impuestos.

Extractamos, a continuación, aquellas partes de su contenido que consideramos esenciales para la resolución del caso del que ahora conoce este TEAC:

"El tenor literal del artículo 119.3 de la LGT permite concluir sin dificultad que este precepto establece como regla general la irrevocabilidad de las opciones una vez vencido el período reglamentario de presentación de la declaración en que se ejercitaron. Así lo ha manifestado expresamente el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. casación 5692/2017):

<<El art. 119.3 de la LGT viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes>>.

Pero esta misma sentencia no descarta que puedan existir excepciones a esa regla general de irrevocabilidad de las opciones cuando afirma:

<<Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT. Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia

de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, **podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios>>>**.

Concretamente, la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (rec. casación 6189/2017) reconoce la posibilidad del obligado tributario de rectificar la opción ejercida. Se trata de un supuesto en el que una entidad mercantil había tributado por el Impuesto sobre Sociedades de un determinado ejercicio por el régimen de las sociedades patrimoniales. La Inspección regularizó su situación tributaria concluyendo que no le era aplicable dicho régimen sino el general. Como consecuencia de ello una concreta operación, de cesión de solar a cambio de obra futura, que en la autoliquidación presentada fue calificada y cuantificada como ganancia patrimonial, tributó con arreglo al criterio de devengo, establecido como criterio general de imputación temporal de rentas en el artículo 14.1 del TRLIRPF, puesto que la entidad no ejercitó la opción por el criterio de caja establecida en el artículo 14.2.d) del TRLIRPF para las operaciones con precio aplazado. En el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, al que debía quedar sometida la entidad como consecuencia de la regularización inspectora, se establece como criterio general de imputación temporal de rentas para las operaciones con precio aplazado el de caja (artículo 19.4 TRLIS). Sin embargo, la Inspección no permitió la aplicación del criterio de caja al entender que la opción por el criterio de devengo, tácitamente ejercida por la sociedad en su autoliquidación practicada en el régimen de sociedad patrimonial, era irrevocable y debía extenderse también a la liquidación practicada según el régimen general. Así pues, dicha sentencia señalaba como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente:

"Determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable -y en particular un cambio en los criterios de imputación temporal de rentas-, el artículo 119.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley en el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora".

La sentencia contempla la posibilidad del cambio de opción señalando (el énfasis es añadido):

<<La irrevocabilidad de las opciones no es absoluta. Los artículos 119.3 y 120.3 LGT son buena muestra de ello.

Por razones de eficacia, tiene sentido que no se facilite, sin más, el cambio de opción por parte del contribuyente. Ahora bien, también tiene sentido que, en determinadas circunstancias, como las presentes, se faciliten los cambios de opción. La lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 LGT, no tiene carácter cerrado y, por tanto, ofrecerle al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas podría tener encaje en la categoría de derechos y garantías.

Es desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tácita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en una situación como la descrita, máxime cuando el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir. **La manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que de manera sobrevenida aquella deja de ser válida.**

Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula "rebus sic stantibus", de manera que la Inspección, en el marco del correspondiente procedimiento que está llevando a cabo, está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropiaamente, por haber ejercitado dicha opción original.

(...)

El cambio sustancial de circunstancias determina para XX que tendrá todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria [Cfr. Sentencia 17686, de 22 de noviembre (recurso de casación 2654/2016)].

Una precisión final, en el acta en el que se han documentado las actuaciones inspectoras se ha dejado constancia de que **no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias** y, por ello, no se ha incoado ningún procedimiento sancionador. **El proceder del contribuyente no revela un comportamiento culpable. Su comportamiento ha estado presidido por la buena fe, en sentido subjetivo.**

La situación de este contribuyente no es comparable a la de aquel otro que se ha conducido de modo culpable, por ejemplo, utilizando medios fraudulentos, para poder tributar por un régimen que, a la postre, no le correspondía por no reunir los requisitos.

La respuesta a la cuestión con interés casacional es que, en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a

mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias>>.

El criterio establecido por esta sentencia del Tribunal Supremo se reitera en las posteriores del Alto Tribunal de 29 de octubre de 2020 (rec. cas. 4648/2018), 21 de octubre de 2020 (rec. cas. 327/2019) y 24 de marzo de 2021 (rec. cas. 4648/2018), si bien en los casos contemplados en estas dos últimas no va a conducir a estimar las pretensiones de la demandante porque se ha considerado acreditada la comisión de infracción tributaria.

A estas excepciones a la regla general de irrevocabilidad de las opciones se ha referido también este Tribunal Central en diversas ocasiones.

Así, recientemente, en la resolución de fecha 23 de enero de 2023 (RG 7110/2021) se examinaba un supuesto en el que el contribuyente, que tributaba como entidad dependiente en régimen de consolidación fiscal, no optó inicialmente por acogerse a la libertad de amortización al presentar su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades porque la base imponible del grupo, constituida por la suma de las bases imponibles individuales de las entidades que lo conforman, era negativa. Con posterioridad a la conclusión del plazo reglamentario de presentación de la declaración y ante la aprobación de las cuentas anuales de las diferentes entidades del grupo el contribuyente quedó excluido de éste con efectos retroactivos pasando a tributar en régimen individual. En aplicación de las reglas de tributación individual la base imponible del contribuyente pasaba a ser positiva siendo ésta la razón por la que solicitó la aplicación del incentivo fiscal de la libertad de amortización en su solicitud de rectificación de la autoliquidación.

En dicha resolución afirmamos :

"(...) una vez que el contribuyente ha ejercitado una determinada opción tributaria, esta no podrá ser modificada una vez que haya transcurrido el plazo reglamentario de declaración.

No obstante, esta irrevocabilidad de las opciones tributarias debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus", es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. Ahora bien, en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-.

(....)

En el caso objeto de estas reclamaciones económico administrativas, H, SA tributó, en el momento de presentar su autoliquidación para los periodos impositivos 2016 y 2017, por el régimen de consolidación fiscal, contando el grupo con una base imponible negativa para ambos periodos.

Con posterioridad se acredita que en aplicación del artículo 58.4.d) LIS procedía su exclusión del grupo fiscal desde el 1 de enero de 2016, pasando a tributar por el régimen individual ordinario del Impuesto en ambos periodos impositivos. Al modificarse el régimen tributario correspondía un nuevo cálculo del límite de deducibilidad de los gastos financieros, reduciéndose su cuantía y, con ello, el importe que en este concepto podía deducir en su base imponible en los ejercicios 2016 y 2017, lo que lleva a la generación de una base imponible positiva.

A la vista de lo expuesto resulta indudable que se produce un cambio sustancial en las circunstancias en base a las cuales la entidad reclamante adoptó inicialmente la decisión de no optar por la libertad de amortización. Al contar el grupo con una base imponible negativa, H, SA, optó por no aplicar el incentivo fiscal, ya que no tendría el efecto de disminuir su base imponible y deuda tributaria, al ser ya negativa tanto para el ejercicio 2016 como 2017. Además de no tener efecto sobre la deuda tributaria se generaría, en caso de aplicación, el inconveniente de que dicho gasto deducible sólo podría incluirse en la base imponible de periodos posteriores con el límite del 70% -en aplicación del artículo 26 LIS-, por lo que resultaba lógico que la entidad reclamante optase en aquel momento por no anticipar la deducibilidad fiscal de la amortización.

Ahora bien, en aplicación del artículo 58.4.d) LIS cambia su régimen tributario al ser excluida del grupo, lo que tiene como consecuencia que surja una base imponible positiva, resultando razonable que se otorgue al contribuyente la posibilidad de optar nuevamente por aplicar la libertad de amortización, ya que precisamente este cambio en el régimen tributario aplicable afecta de forma fundamental a tal decisión, al sí existir ahora una renta positiva en la base imponible que puede ser minorada o incluso anulada mediante la aplicación del citado incentivo fiscal.

De hecho, a una conclusión similar llegó este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 4 de abril de 2017 (RG 1510/13), disponible en DYCTEA. Aún cuando dicha resolución ha sido anulada por sentencia de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020 (nº recurso 439/2017) y analiza la aplicación de las bases imponibles negativas como opciones tributarias -interpretación superada por la ya reseñada sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (nº recurso 4464/2020)-, en ella se alcanzan conclusiones similares a las del supuesto objeto de controversia al analizar el funcionamiento de las opciones tributarias.

En concreto, respecto al grado de vinculación o irrevocabilidad de la opción ejercitada en la autoliquidación presentada en el plazo reglamentario de declaración, este TEAC reconocía la siguiente posibilidad:

<<Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases impositivas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.>>

El caso analizado en la presente resolución resulta similar.

(...)

Por ello, en caso de que posteriormente la base imponible resulte positiva -como es el caso ante el cambio en el régimen de tributación- se habrá modificado la circunstancia que hizo ejercitar tal opción, debiendo permitir su modificación vía rectificación de autoliquidación, como efectivamente solicita H, SA en las presentes reclamaciones económico administrativas. A la luz de lo expuesto procede estimar la pretensión formulada, debiendo permitir al contribuyente optar por aplicar la libertad de amortización en aplicación de la cláusula rebus sic stantibus".

Asimismo, en la resolución de 23 de enero de 2023 (RG 324-2022) referida a un supuesto en el que el contribuyente no ejercitó la opción de aplicar la libertad de amortización respecto de determinadas inversiones en su autoliquidación del IS de 2017 porque la Inspección le había negado ese derecho en la regularización efectuada a su cargo por su IS de ejercicios anteriores (2013 y 2014). Con posterioridad a la conclusión del plazo reglamentario de presentación de la declaración, este Tribunal Central anuló aquella regularización en su resolución de 27/10/2020 (RG 4190/2018), en la que se reconoce expresamente la procedencia del beneficio fiscal, siendo ésta la razón por la que solicitó la aplicación del incentivo fiscal de la libertad de amortización en su solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS 2017.

Decíamos en esta resolución (RG 324-2022):

<< (...)

No obstante lo anterior, debemos tener en cuenta que como señala el obligado, a la hora de ejercitar las opciones tributarias debe tenerse en cuenta el principio de "rebus sic stantibus", es decir que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, la opción inicialmente emitida puede mudarse y así se debe admitir.

Cabe destacar a estos efectos nuestra resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015) en la que señalábamos:

"Y, en tal sentido, este Tribunal entiende que, en casos como el que nos ocupa de compensación de B.I.N.'s, **lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT** de que "las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración"; **debe interpretarse y entenderse que es así "rebus sic stantibus" - estando así las cosas o mientras las cosas no cambien-; con lo que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración (que en su día minora unas B.I.N.'s con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.**

(...)>>

Ya en el ámbito concreto de la opción por la tributación conjunta/individual en el IRPF son diversos los pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia acerca de la posible revocabilidad de la misma.

Así, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 5 de mayo de 2017 (rec.contencioso administrativo nº 1131/2013) señalaba lo siguiente (el énfasis es añadido):

<<En nuestras Sentencias núm. 588/2004, de 3 de junio y 991/2016 de 24 de noviembre, hemos dicho: «La finalidad de la norma impeditiva de modificar la opción inicial responde a criterios de seguridad jurídica, excluyentes de caprichosos cambios de criterio y dotando de carácter vinculante a la opción inicial».

Mientras la opción manifestada en cada uno de los periodos no vincula para otros sucesivos, el ejercicio de esa facultad impide en cambio al sujeto pasivo ir contra sus propios actos, lo que significa que no puede desvincularse de la opción manifestada en la declaración presentada dentro de un mismo periodo. El principio del que se ha de partir es el del carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual. Se considera que tiene lugar un cambio de opción cuando la rectificación de la que fuera la primera se hace dentro del periodo voluntario de presentación de declaraciones.

En este sentido, **esta Sala ha aceptado la rectificación posterior, cuando ha existido un vicio de la voluntad en el momento de ejercer la opción, por circunstancias no imputables a los propios interesados**, pues la norma no impide la rectificación de la declaración presentada en una u otra modalidad,

si aquella se debiera a error material o a un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración, siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al sujeto pasivo.>>

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 29 de abril de 2014 (rec. contencioso administrativo nº 2057/2010) conocía de un supuesto en que el obligado tributario había presentado junto con su cónyuge la autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2007 en la modalidad de tributación conjunta. La Administración tributaria practicó liquidación provisional por dicho ejercicio incorporando los ingresos del cónyuge del obligado tributario, que no habían sido declarados. El obligado tributario solicitó que la liquidación se practicara en la modalidad de tributación individual, por ser la opción más favorable. Pues bien, la sentencia desestimó la pretensión del interesado afirmando lo que sigue (el énfasis es añadido):

<<TERCERO.- Así expuesta la controversia entre las partes, resulta que la Jurisprudencia de esta Sala de lo Contencioso-administrativo citada por el recurrente viene referida al anterior criterio mantenido sobre esta cuestión.

(.....).

Consecuentemente, y asumiendo el criterio seguido actualmente por esta Sección Tercera, procede desestimar el único motivo impugnatorio esgrimido por la parte recurrente.

(...)

No resulta objeto de discusión que el recurrente presentó la declaración del IRPF ejercicio 2007 en régimen de tributación conjunta, pero al omitirse los rendimientos del trabajo del cónyuge, la Oficina Gestora practicó propuesta de liquidación provisional incrementando el importe de aquellos. A los anteriores hechos le es de aplicación el artículo 83.2 de la Ley 35/2006, del IRPF el cual dispone que "la opción ejercida para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración". A su vez el artículo 119.3 LGT establece que "las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

Así las cosas, **la pretensión deducida por la parte actora entra en colisión con el transcrito artículo 83.2 de la Ley 35/2006 , que obliga a la Administración a practicar la liquidación aplicando la opción escogida por el sujeto pasivo, elección que no puede considerarse como un error material de los actores, sino como una decisión libre y voluntaria** que dio lugar a una declaración tributaria en la que se aplicaron las normas correspondientes a la opción elegida. El perjuicio invocado deriva del incremento de ingresos aplicado por la Agencia Tributaria en la liquidación provisional al consignar un rendimiento no declarado, pero cuando se dictó ese acto de liquidación ya no era posible modificar la opción elegida por el sujeto pasivo para ese ejercicio fiscal al haber precluido el plazo para optar. **Ha de recordarse la doctrina jurisprudencial según la cual para que un error pueda invalidar un negocio, es preciso que el mismo no sea imputable a quien lo padece, y tal cosa sucede cuando quien lo invoca podría haberlo eliminado empleando una diligencia normal adecuada a las circunstancias, es decir, una diligencia media** teniendo en cuenta la condición de las personas, pues de acuerdo con los postulados de la buena fe el requisito de la excusabilidad tiene por función básica impedir que el ordenamiento proteja a quien no merece dicha protección por su conducta negligente (sentencias de 24 de enero de 2003 , 12 de julio de 2002 y 30 de septiembre de 1999 , entre otras). En el caso que nos ocupa, la desproporción entre los rendimientos dinerarios conjuntos y los del esposo, que se omitieron, imposibilita considerar que se trate de un error esencial, excusable y no imputable al que lo padece.

Por todo lo expuesto, debemos desestimar el único motivo de impugnación planteado por la recurrente, procediendo, en consecuencia, la íntegra desestimación del presente recurso contencioso-administrativo>>.

En similares términos se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 10 de julio de 2018 (rec. contencioso administrativo 311/2015).

Cabe citar también la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018 (rec. contencioso administrativo nº 62/2018). Esta sentencia conocía de un supuesto en el que los cónyuges presentaron la declaración por el IRPF del ejercicio 2013 en la modalidad de tributación conjunta. Una vez cobrados unos atrasos a imputar en el ejercicio 2013 presentaron declaraciones complementarias en tributación individual. Señala la sentencia (la negrita es añadida):

<<SEGUNDO.- La única cuestión discutida en este recurso es la de si es posible efectuar una nueva opción de tributación, diferente a la seguida en la autoliquidación de los actores del IRPF, correspondientes al ejercicio 2013, al entenderse por los actores que ello sería más beneficioso, a la vista de los atrasos salariales percibidos en relación a ese mismo ejercicio.

(...)

De ello se desprende que **la opción ejercida de tributación por el sujeto pasivo al presentar su autoliquidación le vincula para el futuro y vincula también a la administración, ya que, una vez finalizado el período reglamentario de pago, no puede, sin excepciones, modificarse el régimen de**

tributación elegido y pasar a otro diferente, como sería en este caso el individual, por mucho que, le resulte con posterioridad más ventajoso a los interesados.

Tal prohibición responde a un elemental principio de seguridad jurídica que, aunque en este caso perjudica al sujeto pasivo, también es cierto que le puede beneficiar, en sentido contrario, si la administración pudiera pretender el cambio de tributación al resultarle más favorable.

No obstante, el criterio mantenido en las sentencias dictadas por esta Sala es establecer que si existe un error en la formación de la voluntad no imputable al contribuyente y debidamente acreditado cabe la posibilidad de modificar la opción de tributación. Así en la sentencia de esta Sala de 14 de diciembre de 2012, rec. 454/2009 hemos concluido: "a) No cabe duda que la alternativa entre el régimen de tributación conjunta y el individual es una genuina opción tributaria que, por definición, es susceptible de producir un resultado diferente según se escoja una u otra vía, de suerte que la consideración como más favorable de una frente a otra, al ser consustancial a la propia opción, se presume conocido y aceptado por quien la realiza, por lo que la **mera constatación de la naturaleza más desfavorable de la opción efectivamente elegida por el contribuyente no puede sin más erigirse en prueba del error que se invoca padecido, siendo así aplicable el régimen especial** - en terminología de los recurrentes- **contrario a la posibilidad de rectificar** y previsto para las opciones tributarias en el ya citado artículo 119.3 de la LGT/2003, conforme al que "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración", precepto que, por lo demás, guarda cabal coherencia con el límite temporal para el ejercicio de la opción establecido en el párrafo segundo del artículo 85.2 LIRPF, siendo pues inaplicable la Disposición Adicional Tercera del R.D. 1163/1990, en que se fundan los recurrentes, porque no nos encontraríamos ante la rectificación de una declaración, sino de una modificación de la opción inicialmente ejercitada vedada por el artículo 119 LGT.

b) Esta consideración es aplicable a todos los supuestos en los que, presupuesta una declaración veraz y completa, los recurrentes se limitan a identificar el error padecido con el resultado desfavorable, hipótesis en la que el pretendido cambio en la tributación ha de considerarse en todo caso improcedente si se ejercita fuera del plazo establecido.

Ahora bien, es fácil entender que la opción por uno u otro régimen de tributación ha podido basarse en unos datos fácticos erróneos o incompletos, supuesto en el que habría de analizarse si la ulterior subsanación de los errores de los elementos fácticos de la declaración puede extenderse al cambio en la opción misma de tributación, lo que es admitido excepcionalmente por los Tribunales sólo en supuestos de errores no imputables al propio contribuyente."

(...)

La aplicación de esta doctrina al caso enjuiciado comporta que se estime acreditado el error sufrido por los contribuyentes al presentar en período voluntario su declaración del IRPF del ejercicio 2013 y ello en cuanto la misma se presentó tomando por ciertos los rendimientos del trabajo del ejercicio consignados en el certificado emitido por la empresa que coincidía con los borradores remitidos por la Agencia Tributaria, y en los que no aparecen esos atrasos, lo que provoca en los contribuyentes la seguridad de que efectivamente esos son los datos y no otros, provocándoles un error al indicarles que la opción más favorable era la modalidad de conjunta; sin que al momento de finalizar el plazo de la presentación del IRPF en período voluntario conociesen los recurrentes si iban a percibir más salarios y en su caso la cantidad de los mismos, correspondientes al ejercicio del 2013 en concepto de atrasos.

(...)>>."

Sobre la base de toda la doctrina y jurisprudencia expuesta, este TEAC, en la precitada resolución RG 00/03890/2022, concluía:

"En virtud de lo expuesto pueden extraerse las conclusiones siguientes:

- El tenor literal del artículo 119.3 de la LGT permite concluir sin dificultad que este precepto establece como regla general la irrevocabilidad de las opciones una vez vencido el período reglamentario de presentación de la declaración en que se ejercitaron. En particular, la opción por la tributación conjunta/individual en el IRPF para un período impositivo no puede, como regla general, ser modificada respecto de dicho período una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración, por virtud del artículo 83.2 de la LIRPF. Tal regla general tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes.

- El Tribunal Supremo ha reconocido en diversas sentencias excepciones a dicha regla general de irrevocabilidad de las opciones cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecte a los principios de justicia tributaria y capacidad económica y siempre que el obligado tributario haya actuado de buena fe, esto es, no existan indicios de la comisión de infracción tributaria. Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula "rebus sic stantibus", de manera que la Administración está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por la alternativa que, en su criterio, le fuera más favorable.

- Esta jurisprudencia ha sido recibida por este Tribunal Central en diversas resoluciones en las que hemos fijado como doctrina que la irrevocabilidad de las opciones tributarias debe interpretarse y entenderse "rebus

sic stantibus", es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. Ahora bien, en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-.

- En el caso particular de la opción por la tributación conjunta/individual en el IRPF, los Tribunales Superiores de Justicia y este Tribunal Central han reconocido la posibilidad de rectificar la opción inicialmente ejercitada, una vez finalizado el plazo reglamentario de presentación de la declaración, cuando esa rectificación obedece a un error material o a un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al obligado tributario. Dicho con otras palabras, al tratarse de una opción voluntaria, para existir como tal es necesario que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los propios interesados. Es decir, la rectificación será posible cuando ha existido un vicio de la voluntad en el momento de ejercer la opción por circunstancias no imputables al obligado tributario."

En el presente caso, según resulta del acuerdo de liquidación, la entidad, en los ejercicios 2013 a 2016, no aplicó prorata alguna, mientras que en el ejercicio 2017 optó por la prorata general.

Considerando que en los ejercicios comprobados ya se encontraba en vigor la nueva redacción del artículo 28 del Reglamento del IVA, la entidad tenía pleno conocimiento de las operaciones realizadas durante cada uno de los ejercicios en el momento en que debió tomar una decisión acerca del régimen de prorata aplicable.

Por tanto, en la medida en que según la Ley del IVA la regla aplicable es la prorata general, salvo que se opte por la prorata especial en los términos del precitado artículo 28, en el caso que examinamos resulta de aplicación la prorata general en los ejercicios 2013 a 2016, al no haberse ejercitado en plazo la opción por la prorata especial, lo que implica la aplicación de la regla general, y en el ejercicio 2017, por haber optado expresamente por tal prorata general. La actuación o elección así realizada no puede modificarse por el hecho de que la Inspección haya constatado que la entidad realizó en los períodos comprobados entregas de bienes por expropiación, sujetas y no exentas en unos casos, y sujetas y exentas en otros, lo que supuso una minoración de las deducciones practicadas por la entidad, además de un incremento en las cuotas de IVA devengado. Ello es así, a pesar de que la opción por la prorata especial pudiera resultar más beneficiosa a la reclamante, pues las circunstancias objetivas concurrentes ya existían en el momento en que la entidad pudo optar, sin que la regularización efectuada determine una modificación sustancial en el régimen de tributación del impuesto.

En definitiva, entiende este TEAC, en virtud de los argumentos expuestos, que nos encontramos ante una opción tributaria que no puede rectificarse a posteriori conforme a lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria y a lo establecido en la resolución 00/03890/2022 parcialmente transcrita, la cual, si bien no enjuicia un supuesto sustancialmente idéntico al que nos ocupa, establece los criterios que sirven para resolver este caso concreto.

Por consiguiente, en las circunstancias concurrentes en el presente caso, no habiendo optado la entidad reclamante por la aplicación de la prorata especial dentro de los plazos previstos para ello conforme a lo establecido en el artículo 28 del Reglamento del IVA, debe concluirse que no cabe ejercer dicha opción en el seno de un procedimiento de inspección que puso de manifiesto las incorrectas deducciones de cuotas de IVA soportado por parte de la entidad, como consecuencia de no haber tenido en cuenta las entregas por expropiación realizadas.

SEXTO.- Por otra parte, la entidad alega la existencia de sectores diferenciados de actividad empresarial, considerando que la venta de terrenos constituye una actividad distinta a la promoción inmobiliaria.

No puede este TEAC acoger tal postura por cuanto, por un lado, las actividades declaradas por la entidad en los períodos comprobados son la "promoción inmobiliaria de edificaciones" (Epígrafe 833.2 del IAE) y la de "Construcción completa, reparación y conservación" (epígrafe 501.1 del IAE), no así la compraventa de terrenos, y, por otro, los terrenos expropiados fueron adquiridos en el ejercicio de su actividad de promoción inmobiliaria por lo que su transmisión posterior, aun siendo forzosa, se produce igualmente en el seno de la misma.

Debe desestimarse, pues, la pretensión de la recurrente

SÉPTIMO.- Subsidiariamente, de considerar aplicable la regla de prorata general, la entidad alega que los importes correspondientes a las expropiaciones de terrenos sujetas y exentas de IVA no deberían computar en ninguno de los términos de dicha prorata al no ser actividad habitual de la misma.

Por su parte, la Inspección ha procedido a su inclusión en el denominador de la prorata al considerar que tales operaciones forman parte de su actividad habitual de promoción inmobiliaria.

A efectos del cálculo de la prorata general, el artículo 104 de la Ley del IVA señala (el subrayado es nuestro):

"(...) 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.

(...;)

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."

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 18 de junio de 2012, recurso de casación nº 1980/2010, interpreta lo dispuesto en el artículo 104.Tres de la siguiente manera (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"Una vez expuestas la circunstancias legales y fácticas que concurren en el presente caso, no podemos sino compartir lo sostenido por la Sala de instancia y en consecuencia rechazar el presente recurso de casación, pues su apreciación conjunta nos lleva a alcanzar la convicción de que una operación de compraventa de un inmueble efectuada por una entidad dedicada a las operaciones inmobiliarias, en la que tanto sus estatutos como en su inclusión en el epígrafe del IAE correspondiente se prevé que el despliegue de actividad relacionada con la inmobiliaria en general, no solo y exclusivamente limitada a la promoción - que por su propia esencia requiere de operaciones de compra-venta de inmuebles-, no pueda ser calificada como no habitual o accesorio, pues como resalta el TEAC en su Resolución, no resulta óbice a la conclusión alcanzada el hecho manifestado por la recurrente de que se trata de una operación aislada y ocasional caracterizada por no haberse incidido en actividad de promoción alguna sobre el inmueble transmitido, pues el carácter no habitual o accesorio, a los efectos previstos en el artículo 104.tres.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de venir referido necesariamente a la actividad, no a las operaciones concretas".

Asimismo, el Tribunal Supremo, en sentencia de 24 de septiembre de 2013 (Nº Recurso 2472/2011), se pronunció sobre el carácter habitual o no de una entrega de un terreno sujeta y exenta de IVA realizada por una sociedad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria como consecuencia de una permuta a la que venía obligada con un Ayuntamiento a cambio de la entrega por este de terrenos en los que aquella debía de construir viviendas de protección oficial. Al igual que en el presente caso, la entrega del terreno sujeta y exenta determinó que la Administración minorara el IVA soportado deducible por la aplicación de la prorrata general al considerar, en contra de la postura de la sociedad, que el importe de la entrega exenta debía formar parte del denominador de la prorrata.

Señala el Alto Tribunal en la precitada sentencia, fundamento de derecho cuarto:

"(...) No cabe la menor duda que la delimitación del concepto de operaciones accesorias exige analizar las circunstancias concretas en cada supuesto.

Por ello, en lo que ahora interesa, el carácter accesorio de las operaciones inmobiliarias ha de ser analizado en relación con el objeto del tráfico del empresario o profesional que realice las operaciones, de forma que cuando la transmisión de inmuebles constituya para éste una actividad accesorio, residual o marginal, entonces no se procederá a incluir el importe correspondiente en los términos del porcentaje de prorrata. Por el contrario, cuando el empresario o profesional desarrolle tanto una actividad principal en cuanto a su objeto como otra actividad de carácter inmobiliario, entonces el volumen de negocios correspondiente a esta segunda habrá de ser considerado a efectos de deducciones en la forma que proceda.

A esta conclusión ha llegado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Así, en la sentencia de 11 de Julio de 1996, asunto C-306/1994, Régie Dauphinoise, señala que 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.

En el mismo sentido, se encuentra la sentencia de 29 de Abril de 2004, asunto C-77/2001, Empresa de Desarrollo Minero, que negó la calificación de accesorio si implica un empleo significativo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA, precisando además que "corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si las operaciones de que se trata en el asunto principal sólo suponen una utilización muy limitada de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA y, en su caso, excluir los intereses generados por tales operaciones del denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorata de deducción".

QUINTO.- (...)

La accesoriedad, en la dicción de la normativa europea, o la no habitualidad, conforme a los términos de la legislación nacional, de la actividad empresarial o profesional, constituye un concepto jurídico indeterminado que es necesario integrar caso por caso en función de las circunstancias concurrentes que permiten, en definitiva, su individualización respecto del supuesto enjuiciado, tomando necesariamente como pauta los principios que inspiran el sistema común del IVA y en particular los parámetros antes enunciados tendentes a asegurar el principio de neutralidad que conlleva la exclusión de determinadas operaciones, recordemos que como señala el Tribunal Constitucional el concepto indeterminado o abierto, "ha de ser dotado de contenido concreto en cada caso, mediante la aplicación a sus circunstancias específicas de los factores objetivos y subjetivos que sean congruentes con su enunciado genérico".

(...)

Ya se ha hecho mención que el TJUE aporta una idea fundamental en el sentido de que una actividad que constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo no presenta las características de las "operaciones accesorias" a las que alude el precepto regulador del importe a integrar en el denominador de la prorata y, por tanto, seguirá a la citada actividad principal en cuanto supone la continuación de dicha actividad principal del sujeto pasivo. Delimitación negativa que ofrece el TJUE, y considerando que por no habitual ha de entender la accesoriedad, y que aporta una conclusión básica, el precepto no es está refiriendo a una operación singular en sí misma considerada, desconectada de la actividad económica que lleva a cabo la entidad, sino que la accesoriedad lo debe ser en función de la actividad desarrollada, de suerte que una operación por muy singular, especial o aislada que sea no será accesorio si constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo. Es de hacer notar, también, que ha servido como indicios a la jurisprudencia europea para delimitar la accesoriedad por referencia al "objeto del tráfico" del empresario o profesional, criterios cuantitativos, tales como volumen de ingresos producto de la concreta operación o volumen de cuotas soportadas afectas a la actividad principal y a otra actividad de naturaleza accesorio o no.

En el presente caso, puede aceptarse que las operaciones llevadas a cabo revisten cierta especialidad e incluso excepcionalidad, pero lo que ha de ser determinante, como se ha indicado, no es análisis de la operación en sí misma considerada, sino insertada en la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. En este contexto, y teniendo en cuenta que el objeto social de la recurrente comprendía también la tenencia, adquisición, promoción y construcción de toda clase de edificios con destino a uso propio, a cesión en arrendamiento, o su enajenación onerosa por cualquier medio admitido en derecho, así como la compraventa, arrendamiento, alquiler de bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluyendo terrenos rústicos y urbanos y concesiones administrativas, y que la empresa quedaba obligada a la construcción de viviendas de protección oficial en las parcelas que entregaba el Ayuntamiento, que dentro del tráfico normal de entidades de promoción y construcción inmobiliaria está la venta y adquisición de terrenos y los acuerdos urbanísticos con los Ayuntamientos, se insertan con naturalidad en el tráfico habitual de entidades con el objeto social como el de la recurrente, esto es, de convenios urbanísticos entre empresas promotoras y constructoras con la Administración municipal, determinante en este caso del otorgamiento en 16 de Octubre de 2006 de la escritura pública de segregación y permuta de la que deriva la liquidación. Ha de convenirse que por muy peculiar que resultara la operación, la misma no es que se integre con naturalidad en la actividad propia de la empresa, sino que constituye la actividad misma, y si a ello unimos los indicios cuantitativos, ha de concluirse en la bondad jurídica de la sentencia de instancia cuya confirmación procede."

Por su parte, este TEAC, si bien referido al artículo 121 de la Ley del IVA, es decir, a efectos del cómputo del volumen de operaciones, pero extrapolable a la cuestión que ahora se discute, en resolución de fecha 20 de octubre de 2022 (RG 5134/2020), ha señalado que "el término "ocasional" significa que se produce fuera del tráfico habitual de la empresa, de manera excepcional, porque así se utiliza en la LIVA (artículos 4 y 5), contraponiéndose al término "habitual". Son operaciones habituales las que se incardinan dentro del objeto social de la entidad."

En el presente caso, la actividad desarrollada por la entidad, según consta en su objeto social consiste en la "construcción, venta de edificaciones, tanto en nombre propio como por cuenta de terceros, derribos, ..., explotación de inmuebles en régimen de arrendamiento, ..., promoción, comercialización y venta de artículos para la construcción de la misma ... (...)", encontrándose dada de alta en el Epígrafe 833.2 del

IAE "Promoción inmobiliaria de edificaciones" y en el epígrafe 501.1 "Construcción completa, reparación y conservación".

De acuerdo con lo anterior, la promoción inmobiliaria se incluye dentro del objeto social de la empresa, por lo que la entrega de un bien inmueble, aunque sea por expropiación, ha de considerarse como una operación dentro de la actividad habitual de la empresa.

En consecuencia con todo lo señalado, no puede predicarse que la entrega de terrenos por expropiación tenga carácter ocasional a los efectos que nos ocupan, ya que aquella forma parte de la actividad de la entidad a la que debe entenderse referida la habitualidad, y sin que pueda considerarse que desvirtúa tal cuestión la forma jurídica que reviste tal entrega.

Esto es, las entregas de bienes como consecuencia de un proceso de expropiación forzosa, constituyen entregas de bienes, de acuerdo con el artículo 8.Dos.3º de la Ley del IVA y, siendo que aquellas entregas han de entenderse comprendidas en la actividad habitual de la empresa, las mismas no quedan excluidas del cálculo de la prorratea en aplicación del artículo 104.Tres.4º de la Ley del IVA, tal como la recurrente pretende.

Este mismo criterio ha sido adoptado por este TEAC en resolución de 23 de mayo de 2023 (RG 3566/2021), así como por la Dirección General de Tributos en diversas contestaciones a consultas vinculantes (por todas, consultas V1084-06, de 9 de junio de 2006, y V2495-10, de 19 de noviembre de 2010).

Por consiguiente, al igual que el TEAR de COMUNIDAD AUT._1 en la resolución aquí recurrida, este TEAC concluye que deben desestimarse las pretensiones de la entidad recurrente, declarando la conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación impugnados.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

