



Roj: **STSJ BAL 120/2014 - ECLI: ES:TSJBAL:2014:120**

Id Cendoj: **07040330012014100104**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Palma de Mallorca**

Sección: **1**

Fecha: **25/02/2014**

Nº de Recurso: **54/2013**

Nº de Resolución: **101/2014**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **ALICIA ESTHER ORTUÑO RODRIGUEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00101/2014

SENTENCIA

Nº 101

En la Ciudad de Palma de Mallorca a 25 de febrero de 2014.

ILMOS SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila.

MAGISTRADOS

D. Fernando Socías Fuster.

D^a Alicia Esther Ortuño Rodríguez.

Vistos por la **Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears** los **autos nº 54/2013**, dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de la entidad **"IRMAFERLA, S.L."**, representada por el Procurador D. Juan Miguel Perelló Oliver y asistida del Letrado D. Ignacio Fernández Alegría, y como Administración demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida del Sr. Abogado del Estado.

El objeto del recurso es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional en Illes Balears, de 21 de diciembre de 2012, por la que, por un lado, se desestimaba la reclamación número 07/00315/2010 y, por otro lado, se estimaba la reclamación número 07/00815/2010, dirigidas ambas por la sociedad "Irmaferla, S.L." contra, respectivamente:

- Primero, número 07/00315/2010, la resolución adoptada el 6 de noviembre de 2009 por la Administración de Palma de Mallorca de la Delegación Especial de la AEAT de Baleares, estimatoria parcial del recurso de reposición interpuesto frente a la resolución de 28 de agosto anterior, modificando la liquidación provisional por el IVA 2008, con una cuantía a devolver de 32.827,02 euros, frente a los 28.855,20 euros consignados en la liquidación recurrida en reposición y los 89.597,60 euros solicitados por la contribuyente.

- Segundo, número 07/00815/2010, el acuerdo de imposición de sanción por importe de 8.515,58 euros, emitido el 8 de abril de 2010, por la comisión de una infracción tipificada en el artículo 194.1 de la Ley General Tributaria, consistente en la solicitud indebida de devoluciones tributarias.

La cuantía del recurso se ha fijado en 49.878,42 euros.

Se ha seguido la tramitación correspondiente al procedimiento ordinario.



Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D^a. Alicia Esther Ortuño Rodríguez, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Interpuesto el recurso contencioso-administrativo el 5 de febrero de 2013, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

SEGUNDO. Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico, el acto administrativo impugnado, declarando el derecho de la mercantil actora a la obtención de una devolución total de 89.597,60 euros, 49.878,42 euros superior a la cantidad reconocida por la Administración.

TERCERO. Conferido traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

CUARTO. No habiéndose interesado el recibimiento del proceso a prueba, se concedió a las partes un término de alegaciones para formular conclusiones escritas y, luego, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia. Se ha señalado para la votación y fallo del recurso el día 21 de febrero de 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La entidad recurrente, "Irmaferla S.L."), sociedad mercantil cuyo objeto social es el negocio de compraventa, promoción, construcción y rehabilitación de inmuebles, interpone el presente recurso contencioso contra la resolución del TEAR de 21 de diciembre de 2012, exclusivamente en cuanto desestimó la reclamación económico-administrativa número 07/00315/2010, formulada contra la resolución adoptada el 6 de noviembre de 2009 por la Administración de Palma de Mallorca de la Delegación Especial de la AEAT de Baleares, estimatoria parcial del recurso de reposición interpuesto frente a la resolución de 28 de agosto anterior, modificando la liquidación provisional por el IVA 2008, con una cuantía a devolver de 32.827,02 euros, frente a los 28.855,20 euros consignados en la liquidación recurrida en reposición y los 89.597,60 euros solicitados por la contribuyente.

La cantidad que la sociedad recurrente considera que se debe devolver procede de aplicar los siguientes parámetros: a) IVA repercutido, 1.776 euros; b) IVA soportado deducido, 65.314,41 euros; c) Cuota de IVA a compensar de ejercicios anteriores, 26.059,19, 7.000 euros.

La mercantil actora contraviene que se aplique la regla de la **prorrata** general, al 7%, respecto de IVA soportado deducible, ya que durante el ejercicio de 2008 desarrolló una actividad promotora que dio derecho a deducir en su totalidad (58.422,25 euros de IVA soportado, Centro 1 de la Calle Victorio Luzuriaga 35 de Palma de Mallorca) y el resto corresponde a la actividad de enajenación de una vivienda en dicho ejercicio y que no daba derecho a la deducción (6.892,16 euros de IVA soportado, Centro 2 de la Calle Joan Miró 17 de Palma de Mallorca), con un total de IVA soportado durante el ejercicio de 65.314,41 euros.

Sí discute la apreciación realizada por la AEAT y el TEARB respecto del concepto de cuotas soportadas declaradas como deducibles y su cuantía, mencionado en la letra b), el cual fue reducido por la AEAT con fundamento en la aplicación de la regla de la "**prorrata**", en un porcentaje del 7%, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 102 Uno de la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), cuando la mercantil interesada considera que era de aplicación la regla de la **prorrata** especial, por sectores diferenciados, de acuerdo con el artículo 101.Uno y 9.1 letra c) a' LIVA.

A continuación, expondremos las diferentes decisiones adoptadas y posiciones obrantes en el expediente administrativo y en el presente recurso:

a) La Inspección consideró que era pertinente la regla de la **prorrata** general, ya que en el ejercicio del 2008 la actora había efectuado operaciones que originaban derecho a la deducción del IVA (promoción inmobiliaria) y operaciones de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio de tal derecho a deducir (segunda transmisión de inmuebles), sin que, aunque le resultaba más beneficiosa, hubiese optado en el plazo previsto en el artículo 28.1º.1 del Reglamento de la Ley reguladora del IVA por la regla de la **prorrata** especial, sin que se aprecie vulneración de la VI Directiva.

b) El TEAR razona en la resolución impugnada que a la declaración presentada por la entidad contribuyente le resulta de aplicación la regla de la **prorrata** general prevista en los artículos 102 Uno, 103 y 104 LIVA, sin



que pueda acogerse al régimen de sectores diferenciados ni a la **prorrata** especial, con fundamento en los siguientes argumentos:

1) La regla de la **prorrata** general es aplicable ya que en el año 2008 realizó entregas de bienes que originan derecho a la deducción (promoción inmobiliaria), mientras que también efectuó operaciones de análoga naturaleza que no confieren este derecho a deducir (segunda transmisión de un inmueble).

2) No resulta de aplicación las reglas de la **prorrata** especial, ya que no se optó en la forma y plazo previsto en el artículo 28 del Reglamento del Impuesto .

c) En su escrito de demanda, la sociedad actora interesa la anulación de los actos liquidatorios impugnados, declarando el derecho de la misma a obtener una devolución de 89.597,60 euros (49.878,42 euros más de la cuantía reconocida por la AEAT), sustentando su postura en que la aplicación de un porcentaje sobre el IVA soportado del ejercicio implica una doble imposición, contraria al principio de neutralidad del IVA plasmado en los artículos 17 y 19 de la VI Directiva (Directiva 77/388/CE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , en la redacción vigente en el año 2004), y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al no permitir deducirse a la empresa la totalidad de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio de su actividad, reduciéndose por la AEAT a un 7% de su importe. La regla de la **prorrata** general resulta corregida mediante la selección de cuotas soportadas en la **prorrata** especial, pero resulta abusivo someter el ejercicio del derecho de sumisión a la **prorrata** especial a la opción efectuada antes del conocimiento por el sujeto pasivo de las operaciones a realizar. La regla aplicable sería la **prorrata** especial del artículo 103.2 LIVA , ya que no se puede limitar el ejercicio de este derecho por vía reglamentaria, imponiendo la opción por ella un año antes, máxime cuando en el supuesto de que la **prorrata** general es más favorable se aplica de forma automática, pero no se prevé este automatismo cuando es más beneficiosa la **prorrata** especial, siendo ésta la norma general en la VI Directiva.

d) En la contestación de la demanda, el Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso formulado de adverso, manifestando que resulta de aplicación la regla de la **prorrata**, ya que en el mismo ejercicio, la actora efectuó actividades que originaban el derecho a deducir (entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a la promoción inmobiliaria) con otras que no lo producían (venta de una vivienda), y no resulta de aplicación la regla de la **prorrata** especial, al no haberse optado en forma y plazo.

SEGUNDO . A los efectos de dilucidar si la sociedad actora tenía o no derecho a que se le aplicase el régimen de la **prorrata** especial, debemos partir de que la "Regla de **prorrata**", aplicada por la Administración Tributaria en la liquidación del impuesto, el artículo 102 LIVA (en la versión de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre), establece que:

*"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.*

*Asimismo, se aplicará la regla de **prorrata** cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al art. 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.*

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el art. 9, número 1º, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley".

Como resulta de las operaciones de la entidad actora realizadas en el ejercicio impositivo analizado, año 2008, sobre las cuales no existe controversia en cuanto a su producción, la sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de abril de 2007 , señala sobre la regla de **prorrata** que:

*"...La finalidad de la regla de **prorrata** en el IVA es determinar en qué cuantía pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas en las adquisiciones efectuadas en una misma actividad dentro de la que se realizan simultáneamente operaciones, unas con derecho a deducir y otras no, ya que el artículo 94 LIVA/1992 establecía que las cuotas soportadas eran deducibles "en la medida" en que los bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones que dicha norma señala (operaciones gravadas), lo que obliga a establecer la proporción (regla de **prorrata**) existente entre dichas operaciones que dan derecho a deducir, y el total de las operaciones realizadas.*

*El artículo 103 LIVA/1992 establecía dos modalidades de aplicación de la **prorrata**: la **prorrata** general y la **prorrata** especial. La primera es una estimación para determinar en qué operaciones se utilizan los bienes*



y servicios adquiridos, cuyas cuotas soportadas sólo son deducibles "en la medida" en que se utilicen en operaciones que originan el derecho a la deducción en función del destino previsible de los mismos (art. 99.2 LIVA/1992). Y, como por la complejidad de la actividad empresarial, es difícil adscribir las adquisiciones a las salidas que dan derecho a la deducción, se recurre, como regla general, a una determinación proporcional, calculada conforme al artículo 104.2 LIVA/1992 (importe anual de operaciones con derecho a deducción, dividido por el importe total anual de operaciones realizadas o volumen de negocios multiplicado por 100).

La aplicación de la **prorrata** especial exige, por el contrario, el conocimiento previo, dentro de una misma actividad, del destino de los bienes y servicios cuyas cuotas, soportadas en su adquisición, se pretende deducir, separando los que se emplean o utilizan exclusivamente en operaciones que otorgan el derecho a deducir, cuyas cuotas se deducirán íntegramente, de aquellos otros bienes y servicios que se aplican exclusivamente en operaciones que no dan tal derecho, cuyas cuotas se soportarán definitivamente al considerarse que son objeto de consumos finales del propio adquirente. Si bien, en el caso de que determinados bienes y servicios sean utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción, se prevé que podrán ser deducibles las cuotas soportadas en su adquisición en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje determinado según las reglas de la **prorrata** general. Por consiguiente, existe separación total de las cuotas soportadas, según el destino exclusivo que se da a los bienes y servicios, deduciendo las que correspondan a aplicaciones con derecho a deducción y no deduciéndolas, en caso contrario, pero se establece una **prorrata** general para los bienes de utilización común".

Por consiguiente, y en atención al artículo 102 LIVA , resulta aplicable, entendida en términos globales, la regla de la **prorrata** para el ejercicio del año 2008, ya que, durante el mismo, y en el desarrollo de su actividad empresarial de promoción inmobiliaria, la sociedad actora realizó actividades por las que soportó IVA (deducible, referido a la construcción inmobiliaria), y también operaciones por las que, o bien repercutió IVA, por estar sujetas y no exentas (concretamente, venta de una vivienda adquirida en julio del año 2007 mediante compraventa, sin renuncia de la exención prevista por ser segunda transmisión).

La recurrente manifiesta que el sistema previsto en la VI Directiva Comunitaria es el de **prorrata** especial, mientras que en el Ordenamiento Jurídico Español se ha acogido la regla de **prorrata** general, siendo abusivo el sometimiento del ejercicio del derecho a acogerse al sistema más beneficioso a unas formalidades previstas reglamentariamente, las cuales obligan a anticipar la decisión de selección de la regla de la **prorrata** antes de conocer las actividades que se realizarán y su destino, al imponer que se opte con un año de antelación, además de cercenar el principio de neutralidad del impuesto.

El acto administrativo impugnado fundamenta la no aplicación de la regla de la **prorrata** especial (prevista en el artículo 103 Dos. 1 LIVA) en el presente supuesto, debido a que la contribuyente no optó por ella en diciembre del año 2007, sin que se discuta que la **prorrata** especial resultaría no sólo pertinente, sino también más beneficiosa para la sociedad recurrente en el caso que nos ocupa.

El artículo 28 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , por el que se aprobó el Reglamento de la Ley reguladora del IVA, dispone que:

"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:

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

Dicha opción podrá ejercitarse en los siguientes plazos:

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".*



A los efectos de dilucidar si esta exigencia de ejercicio de la opción anticipada es o no conforme con la VI Directiva, esta Sala no considera necesario el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, sino que el Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia de 24 de febrero de 2011, realiza una interpretación del precepto reglamentario conforme con el Derecho Comunitario, en un asunto en el que se privaba una sociedad del derecho a la deducción total por el IVA soportado en la adquisición de unos terrenos destinados a la labor empresarial, aplicando la regla de la **prorrata** general, siendo perjudicial para la entidad contribuyente, por el hecho de no haber optado por ella en el plazo previsto en el artículo 28 del Reglamento, sino después, determinando que:

"QUINTO.- 1. Desde una perspectiva puramente interna y abandonando concepciones formalistas felizmente superadas, el hecho de no haber realizado la opción en el mes de noviembre del año anterior al en que se realizaron las adquisiciones de terrenos no puede conllevar la pérdida o radical disminución del derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos destinados a operaciones inmobiliarias sujetas. El incumplimiento del plazo dentro del cual ha de optarse por la **prorrata especial no puede determinar la pérdida del derecho a la deducción si consta claramente la voluntad de ejercitarlo.**

En el caso que nos ocupa, la opción por la **prorrata especial debe entenderse ejercida por el mero hecho de haberse acogido a ella en la declaración correspondiente al periodo de liquidación en que se efectuaron las adquisiciones de los terrenos de cuya deducción se trata. Y con más razón si cabe cuando, como en este caso, se opta expresamente.**

La presentación de una declaración-liquidación acogiéndose a la **prorrata especial surte los mismos efectos que la opción presentada en el mes de noviembre del año anterior (especialmente si va acompañada de un documento de opción expresa), ya que sirve a la finalidad de control perseguida por la Administración, en cuanto permite conocer la intención del sujeto pasivo, que en el presente caso consta claramente.**

La limitación temporal de la posibilidad de optar al mes de noviembre del ejercicio anterior supondría vaciar de contenido el derecho a la deducción, pues en ese momento pueden no ser previsibles las operaciones que van a realizarse. Adviértase que en el caso que nos ocupa el plazo no viene impuesto por la Ley del impuesto, sino por su Reglamento. Y aunque indudablemente existe una habilitación al Reglamento para fijar los plazos, es claro que el desarrollo reglamentario no puede vaciar de contenido el derecho a la deducción concedido por la Ley, ni menos aún fijar como plazo para la opción el mes de noviembre del año anterior al que corresponde el devengo del IVA deducible y el correspondiente periodo de liquidación.

Obsérvese igualmente que la inexistencia de un "preaviso" en noviembre anterior no perjudica la función de control del impuesto, como prueba el hecho de que si la distorsión que provoca la **prorrata general es de signo contrario (favorable al contribuyente) y de la suficiente entidad (exceso de deducción de más del 20 por 100), se obligue a aplicar la **prorrata** especial sin necesidad siquiera, en este caso, de informar de ello a la Hacienda pública cuando tal circunstancia se produce. De donde se deduce que cuando la distorsión es en perjuicio del derecho a la deducción --que constituye un elemento esencial del sistema de IVA, según la jurisprudencia--, y es de la suficiente entidad (más del 88 por 100 en el caso que nos ocupa), debe permitirse la aplicación de la **prorrata** especial, pues de otra manera el derecho a la deducción se convertiría en ilusorio.**

Por otra parte el artículo 99, tres, de la Ley del IVA permite ejercitar el derecho a la deducción en la declaración correspondiente al periodo de liquidación en que se hayan soportado las cuotas "o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho".

En el caso que nos ocupa, el sujeto pasivo ejerció su derecho en el propio año 2001, entendiéndolo que era deducible todo el IVA soportado en los terrenos adquiridos ese año para realizar operaciones sujetas, por entender que era aplicable la **prorrata** especial. Si la Administración consideró que tal IVA no era íntegramente deducible, por no ser aplicable la **prorrata** especial sino la general, debería haber permitido, al menos, que el sujeto pasivo ejercitara el derecho a la deducción en un ejercicio posterior, de acuerdo con el artículo 99, tres, de la Ley; pudiendo entonces efectuar la deducción en un año en que no existieran las distorsiones provocadas por las entregas de terrenos que la Inspección ha considerado exentas, realizadas en 2001.

Lo que no resulta admisible es una interpretación literal y formalista del Reglamento que conduzca a la pérdida del derecho a la deducción por el mero hecho de no haber optado en noviembre del año anterior, cuando no se conocían ni podían conocerse ni las distorsiones en la **prorrata que iban a provocar las entregas exentas, ni las adquisiciones de terrenos sujetas a IVA que hacían aconsejable la opción por la **prorrata** especial.**

2. La sentencia de este Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1998 (recurso de apelación 7421/1992) y 6 de noviembre de 1998 (apelación 344/1993) ya aceptaron la deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones aunque no se hubiera presentado declaración previa. En dichas sentencias se razona que negar



la deducibilidad de las cuotas soportadas "hubiera comportado la desnaturalización del IVA, por cuando al no deducir las cuotas soportadas, deja de ser un auténtico Impuesto sobre el Valor Añadido, para convertirse en un impuesto sobre los ingresos brutos, multifásico y en cascada, con los consiguientes efectos sobre los precios, en la medida que aumenta los costes de producción, o bien si el empresario no consigue repercutirlos económicamente, se produce una disminución de los recursos de las empresas, es decir, es una sanción encubierta, todo ello absolutamente injustificado en cuanto en el caso de autos no ha habido lesión alguna para la Hacienda...".

La sentencia de esta Sala de 1 de julio de 2002 anula un precepto reglamentario que imponía un plazo de tres meses desde la importación para que, con control aduanero, los repuestos y objetos destinados a un avión pasen del almacén a quedar integrados en él, so pena de la pérdida de la exención del IVA. La sentencia entiende que al ser materialmente imposible cumplir dicho plazo, la norma reglamentaria conduce "o bien a ser una condición puramente formularia o bien -de imponerse con rigidez y generalidad- a la consecuencia, acertadamente prevista por la Sala de instancia, de hacer inviable el beneficio tributario otorgado por la Ley...".

Lo que de nuevo es trasladable al caso que nos ocupa, ya que, sin necesidad de prueba alguna, limitar la opción al mes de noviembre del año anterior, cuando no se conocen las operaciones que van a realizarse ni, por tanto, su incidencia en el porcentaje de **prorrata, conduciría al ejercicio de la opción a ciegas, de forma automática y formularia, o bien a la pérdida del derecho a la deducción en todo o en parte, como ha ocurrido en el presente caso.**

Por otro lado, hay que tener en cuenta que toda norma debe aplicarse -según el artículo 3.1 del Código Civil, al que remite el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria - en su "contexto" normativo y jurisprudencial. Ello obliga a atender, en primer lugar, al contexto del propio artículo 28.2 del Reglamento, que establece el mes de noviembre del año anterior como plazo para optar "en general", es decir, sin perjuicio de la existencia de excepciones. Tales excepciones se contemplan expresamente en el precepto citado, tanto respecto a la opción por la **prorrata** especial como respecto a la solicitud de un régimen de deducción común para sectores diferenciados, supuestos en que el plazo de un mes se cuenta desde el inicio.

Con el mismo fundamento, debe considerarse que el mes de noviembre del año anterior no es aplicable cuando se realizan importantes compras de terrenos que no podían preverse desde el año anterior, con un IVA soportado cuya deducción quedaría vacía de contenido si fuera de aplicación la llamada "regla de **prorrata** especial".

En este sentido, es de citar la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2002 (recurso 1910/1998), relativa precisamente a una laguna existente en el momento de los hechos en ella enjuiciados (marzo de 1993) en cuanto al plazo para optar por la **prorrata** especial. Dicha sentencia, tras reproducir la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo (fundamentalmente en la sentencia Gabalfrisa, citada), concluye lo siguiente (Fundamento Tercero):

"...al inicio de la actividad de la recurrente (marzo de 1993), frente a la regla general que imponía a los contribuyentes la obligación de comunicar a la Administración Tributaria la intención de acogerse al régimen de **prorrata** especial en el mes de noviembre del año anterior al sometimiento a tal régimen, existía un vacío normativo que no establecía cauce determinado para comunicar a la Administración Tributaria la voluntad de someterse al régimen mencionado en el mismo año del inicio de la actividad, con la consecuencia de no poder practicarse las deducciones en la forma que dicho régimen contempla. Esta situación, que resulta contraria a los postulados de la Sexta Directiva, fue inmediatamente corregida por el legislador mediante el RD 1811/1994 de 2 de septiembre. Así las cosas, y subrayando como notas relevantes para el enjuiciamiento del presente caso que de la actuación de la recurrente no se ha derivado perjuicio alguno para la Hacienda Pública, y que su comportamiento ha estado presidido por el principio de la buena fe, debemos concluir que actuó con la diligencia y lealtad debida, al consignar en la primera declaración tributaria su opción por este régimen".

En el momento de los hechos enjuiciados por la sentencia transcrita (marzo de 1993) existía un vacío normativo sobre la forma de comunicar la opción por la **prorrata** especial en los supuestos de inicio de la actividad. Ciertamente, en el momento de inicio del caso al que se refiere el presente recurso tal vacío normativo había sido colmado satisfactoriamente por el Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre, e igualmente se había resuelto el supuesto de inicio de una nueva actividad que constituya sector diferenciado, en cuyo caso se permite optar por la **prorrata** especial para ese sector diferenciado. Pero sigue existiendo un vacío normativo para los supuestos en que se inicia una nueva actividad (en nuestro caso inmobiliaria, a través de las adquisiciones de terrenos que han dado lugar al IVA cuya deducción se discute) que no constituye sector diferenciado. Obviamente, esta nueva actividad no podía preverse en noviembre del año anterior a su inicio, por lo que no es suficiente el plazo establecido "en general" por el artículo 28.2.1º del Reglamento, debiendo por tanto admitirse, al igual que en la sentencia de la Audiencia Nacional de que acabamos de hacer mención, la opción por la **prorrata** especial ejercitada en la primera declaración- liquidación que se presenta tras las adquisiciones que inician esta nueva



actividad, tratándose además de la declaración correspondiente al periodo en que tales adquisiciones se realizan; máxime teniendo en cuenta que, a mayor abundamiento, la empresa presentó un escrito "ad hoc" ejercitando la opción.

Interesa recordar la sentencia de 30 de abril de 2000 (dictada en el recurso 2177/2002) en la que se desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 31 de enero de 2002, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 1910/1998. El recurso de casación se había articulado por el Abogado del Estado también sobre la base de un motivo único, que es exactamente el mismo que se alega en el presente recurso: la infracción del artículo 103 de la Ley del IVA y del artículo 28.2 de su Reglamento. Y dicho motivo se rechaza por las siguientes razones (Fundamento Cuarto):

..."en el presente caso, para determinar si el plazo en que debía efectuarse la opción requerida era el mes de noviembre de 1994, han de tenerse en cuenta dos circunstancias que admite la propia representación de la Administración recurrente en casación: que la fecha de inicio de la actividad de la mercantil demandante en la instancia era marzo de 1993 y que en sus declaraciones-liquidaciones de 1993 se autoliquidaba ya conforme al régimen de **prorrata** especial.

Si ello es así, la aplicación literal del artículo 28, en su referencia al mes de noviembre del año anterior al que deban surtir sus efectos, tiene el obstáculo de que, para el primer ejercicio de existencia de la sociedad (1993) no existía ningún mes de noviembre anterior, y, no obstante, la Administración tenía conocimiento y constancia de la actividad de la demandante y de la opción efectuada por el régimen de **prorrata** especial. Y en tales circunstancias parece de un rigor formal excesivo condicionar la continuidad de la aplicación de dicho régimen a lo que podría entenderse como una reiteración de la opción ya efectuada. En este sentido, puede compartirse el criterio del Tribunal de instancia cuando señala que existía un vacío legal en lo que se refería al año de inicio de las actividades, como lo prueba la modificación reglamentaria efectuada con posterioridad, como consecuencia del Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre, que adiciona un inciso 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. Así pues, si la entidad demandante en instancia ya venía aplicando la regla de **prorrata** especial, en el ejercicio de 1993, no parece que le fuera exigible la reiteración, aunque no hubiera efectuado la correspondiente solicitud formal porque la norma reglamentaria, entonces aplicable, no preveía un procedimiento especial de solicitud para el año de inicio de las actividades.

De esta manera, cuando no estaba prevista una declaración formal previa, con respecto al inicio de la actividad, cabía entender, en línea con la doctrina establecida en STS de 6 de noviembre de 1998, que las declaraciones-liquidaciones y el resumen anual de 1993 suplían dicha declaración.

.../...

Asimismo, para mantener el fallo que se revisa puede invocarse, como hace la sentencia de instancia, la STJCE de 21 de marzo de 2000, pues, aunque no contempla un supuesto idéntico, su doctrina abunda en el sentido de que una interpretación del artículo 28.2.1 RIVA/1992 que condujese a hacer imposible la aplicación de la regla de **prorrata** especial para el año 1993 o el año 1994 si no se reiteraba la opción en noviembre de 1993, podía ser contraria a los artículos 17 y 22 de la Sexta Directiva.

El derecho a la deducción que resulta del indicado artículo 17, que forma parte del régimen del IVA, no puede limitarse salvo por las obligaciones derivadas del artículo 22, que establece la obligación del sujeto pasivo de declarar la iniciación, modificación y cese de sus actividades en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude fiscal. De este modo, la norma reglamentaria interna, el artículo 28 RIVA/1992 puede válidamente condicionar la aplicación de la **prorrata** especial a la presentación de una opción, que puede establecer en un determinado plazo (mes de noviembre anterior al que debe surtir efecto la opción), pero no podría sancionar, o, en otros términos, no cabría una interpretación del precepto en el sentido de que el incumplimiento del referido requisito supusiera la pérdida del derecho, cuando la opción se había realizado, en el momento del inicio de la correspondiente actividad, de la manera que resultaba posible, si ésta garantizaba la correcta percepción del Impuesto sin fraude fiscal".

Como pone de relieve el escrito de oposición al recurso de casación, el supuesto que ahora nos ocupa es posterior al que está en el origen de la sentencia que acaba de transcribirse, y, a diferencia de este último, es posterior a la modificación del Reglamento introducida por el Real Decreto 1811/1994. Pero existe una igualdad sustancial en la medida en que en el supuesto que ha desembocado en la presente casación, la empresa presentó su solicitud por la **prorrata** especial no ya dentro del primer mes sino en el momento mismo en que inició las operaciones exentas, que antes no realizaba, y cuya realización no podía prever el año anterior.



No puede desconocerse, además, que el propio Abogado del Estado acepta reiteradamente en su recurso que el derecho a la deducción o devolución no puede quedar sin efecto por el incumplimiento de un plazo (que además era imposible de cumplir, pues el año anterior no se sabía que iban a realizarse las ventas exentas a favor del Ayuntamiento de Cáceres que justifican la solicitud de la **prorrata** especial).

En idénticos términos que la sentencia de 30 de abril de 2007 se pronuncia la sentencia de 28 de octubre de 2008 (rec. 6942/2003) a propósito también del derecho de la recurrente a optar por la **prorrata** especial a pesar de no haber optado por ella en plazo, por no existir previsión legal. La falta de opción por la **prorrata** especial se debió a un vacío legislativo dado que la entidad solicitante de la opción se constituyó en marzo de 1993 y no pudo optar en el mes de noviembre anterior como exige el artículo 28.2.1º del Reglamento del IVA; ante este vacío legislativo optó por el régimen de **prorrata** especial a través de la presentación de sus declaraciones – liquidaciones del IVA–, operación que debe producir los mismos efectos que la opción formal".

A partir de los razonamientos expuestos se colige que, según el Alto Tribunal, el ordenamiento jurídico español, al transcribir la Directiva VI, podía establecer el sistema de **prorrata** general, tal y como se recoge en los artículos 102 y siguientes LIVA, en los supuestos en los que esta regla especial perjudica al contribuyente en el porcentaje recogido en el artículo 103 LIVA, diluyendo el fantasma del fraude a la Hacienda Pública que se trata de evitar, la aplicación de la **prorrata** especial resulta pertinente sin necesidad de que se produzca un previo aviso u opción por el contribuyente, y sin que el artículo 28 del Reglamento pueda imponer condiciones ni previstas legalmente, ni que desvirtúen un derecho previsto en la normativa de la Unión Europea, ya que estas deducciones que resultan de su aplicación podrían hacerse valer en los ejercicios siguientes, dentro de los límites fijados en la Ley reguladora del Impuesto.

En la medida en que, en el presente supuesto, si bien la actora no optó expresamente por la aplicación de la **prorrata** especial, ni dentro ni fuera del plazo establecido en el artículo 28 del Reglamento, sin embargo sí resulta incontrovertido que resultaba más beneficiosa para la sociedad contribuyente que la regla aplicada por la AEAT en la proporción recogida en el artículo 103 LIVA, motivo por el que la AEAT debió aplicarla de oficio, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial citada.

La exclusión del derecho a la total deducción del IVA soportado en las operaciones realizadas para la nueva promoción inmobiliaria vulneró el Derecho Comunitario.

Por ello, el recurso debe estimarse en parte, ya que la Administración Tributaria debió realizar la regularización de la auto-liquidación presentada por la sociedad contribuyente aplicando esta regla de la **prorrata** especial prevista en el artículo 103 LIVA, condenando a la Administración a efectuar una nueva liquidación del IVA correspondiente al ejercicio del año 2008.

TERCERO. De conformidad con el art. 139 de la Ley Jurisdiccional, se deben imponer las costas procesales a la Administración demandada.

Vistos los preceptos legales mencionados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

1º) ESTIMAMOS en parte el presente recurso contencioso administrativo.

2º) DECLARAMOS no conforme con el ordenamiento jurídico el acto administrativo impugnado y, en su consecuencia, lo ANULAMOS.

3º) DECLARAMOS EL DERECHO DE LA ACTORA A que se practique una nueva liquidación tributaria por el concepto de IVA del año 2008, con aplicación de la regla de la **prorrata** especial, condenando a la Administración demandada a que se tramite y dicte este acto.

4º) Se imponen las costas a la Administración demandada.

Contra la presente sentencia no cabe recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrada de esta Sala II^{ma}. Sra. D^a Alicia Esther Ortuño Rodríguez que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.