



Roj: STS 6749/2010  
Id Cendoj: 28079130022010101080  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 712/2006  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN  
Ponente: MANUEL MARTIN TIMON  
Tipo de Resolución: Sentencia

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Noviembre de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación número 712/2006, interpuesto por D<sup>a</sup> Gloria María Rincón Mayoral, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la entidad mercantil **PROUNIVERSIDAD, S.A.** contra sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, de fecha 25 de noviembre de 2005, dictada en el recurso contencioso-administrativo 408/2003, seguido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de abril de 2003, en materia de liquidación del Impuesto del Valor Añadido, ejercicio 1995.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**- En el Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia impugnada se recogen los hechos básicos en torno a los cuales gira la controversia que hemos de resolver, en los siguientes términos:

"a) El día 21 de mayo de 1997 la Inspección de los Tributos formalizó a la hoy actora el acta de disconformidad 85001318 por el **IVA** 1995 proponiendo la regularización de la situación del contribuyente. Se hace constar que venía realizando la prestación de servicios de enseñanza y de residencia de estudiantes.

b) Solicitó la devolución del saldo del **IVA** a su favor que tuvo lugar el 24 de julio de 1996.

c) El contribuyente liquidó el **IVA** considerando las actividades de enseñanza y residencia de estudiantes como diferenciadas y la Administración considera que la actividad de residencia es accesoria del servicio de enseñanza y no constituye por tanto un sector diferenciado, no siéndole de aplicación el régimen de la prorrata especial y si el de la prorrata general, con un porcentaje del 3%."

Por nuestra parte, y para mayor comprensión del recurso, debemos añadir que, en la propuesta inspectora e informe ampliatorio se consideraba:

**1º)** Que la empresa había presentado declaración por **IVA** del ejercicio 1995, cuyos datos esenciales eran los siguientes:

Base a tipo general.....	0
Base a tipo reducido.....	101.431.630 ptas.
Base a tipo superreducido.....	0
<b>IVA</b> deducible .....	262.818.772 ptas.
Resultado a ingresar.....	0
Resultado a devolver .....	255.718.560 ptas.
Saldo a compensar fin de año.....	0

Se había ordenado una devolución al sujeto pasivo en 24 de julio de 1996, por importe de 255.718.560 ptas.

La empresa consideraba que existían dos actividades diferenciadas, una **exenta** del impuesto (enseñanza) y la actividad de residencia de estudiantes, sujeta y no **exenta** del mismo, deduciendo todas las cuotas soportadas por **IVA** de la actividad de enseñanza.

2º) Que la base declarada por el servicio de residencia debía incrementarse en 6.744.549 ptas.

3º) Que el régimen aplicado por el sujeto pasivo no se ajustaba al ordenamiento jurídico, por no existir dos actividades diferenciadas en la medida en que la actividad de residencia de estudiantes, en base a lo dispuesto en el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del **IVA**.

4º) Que el régimen aplicable era el de la prorrata general, por no darse ninguna de las circunstancias indicadas en el artículo 103.dos de la Ley, sobre la aplicación de la prorrata especial.

5º) Que por aplicación del régimen de prorrata general sólo era deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación, en el porcentaje que representara el montante de operaciones que originaban derecho a deducción (residencia de estudiantes), respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo, en el total de su actividad empresarial (enseñanza y residencia), es decir:

Operaciones con derecho a deducción 108.176.179 108.176.179

$$P = \frac{108.176.179}{4.066.060.304} = 2,6 = 3$$
  
(redondeo)

Volumen total de operaciones (108.176.179+3.957.884125) 4.066.060.304

6º) Que la aplicación del porcentaje de prorrata (3%) sobre el **IVA** soportado en el periodo de liquidación, ejercicio de 1995, (153.824.198 enseñanza + 262.818.772 residencia= 416.642.970) daba una cuota deducible de 12.499.289, inferior, por tanto, a la contenida en la autoliquidación, siendo el resto de 404.143.681 ptas., deducible como gasto en el Impuesto de Sociedades, como mayor valor de los bienes del inmovilizado material, amortizaciones y coste de los bienes corrientes.

La propuesta del actuario fue confirmada por el Acuerdo del Inspector Jefe de la Oficina Técnica de Inspección, de la Delegación de la AEAT en Madrid, que contenía liquidación con cuota de 250.791.604 ptas., intereses por importe de 24.952.047 ptas. y sanción de 125.395.802 ptas.

La entidad hoy recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y tras su desestimación, recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución, de fecha 23 de abril de 2003, por la que se estimaba parcialmente el mismo, anulando la liquidación en cuanto al incremento en la base imponible por importe de 6.744.549 ptas., como ingresos no declarados y la sanción impuesta, pero confirmando en todo lo demás el acto inicialmente impugnado.

**SEGUNDO.** - La representación procesal de PROUNIVERSIDAD, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC a que acabamos de referirnos, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Sexta de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 408/2003, dictó sentencia, de fecha 25 de noviembre de 2005, con la siguiente parte dispositiva: *"Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de PROUNIVERSIDAD S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 23 de abril de 2003 descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual confirmamos por ser conforme a derecho. Sin efectuar expresa condena al pago de las costas."*

**TERCERO.** - La representación procesal de PROUNIVERSIDAD, S.A. preparó recurso de casación contra la sentencia antes reseñada y tras tenerse por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en este Tribunal en 3 de marzo de 2006, en el que solicita se dicte sentencia que case la recurrida y proceda igualmente a anular el acto administrativo del que trae causa.

**CUARTO.** - El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación por medio de escrito presentado en 4 de mayo de 2007, en el que solicita se dicte sentencia que declare no haber lugar al recurso, con los demás pronunciamientos legales.

**QUINTO.** - Señalada, para votación y fallo, la audiencia del día 24 de noviembre de 2010, en dicha fecha tuvo lugar el indicado acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timon, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- La sentencia impugnada deja sentado que la cuestión de fondo gira, de un lado, en torno a la relación de accesoriadad del servicio de residencia de estudiantes respecto del de enseñanza y, de otro, en relación a la aplicación del régimen de prorrata general o especial. En ambas cuestiones, aquella desestima la pretensión de la entidad recurrente dirigida a que se reconociera que las actividades de enseñanza y residencia pertenecen a sectores diferenciados y, en su caso, que resulta de aplicación la regla de prorrata especial y no la general.

Y frente a la desestimación del recurso por la sentencia, la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A. articula su recurso de casación con base en dos sentencias en los que con común invocación del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, alega:

**1º)** Infracción del artículo 101 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción original, en relación con el artículo 9.1.c), en lo que se refiere a la definición de sectores diferenciados de actividad, infringiendo la jurisprudencia comunitaria al respecto.

**2º)** Con carácter subsidiario del anterior, infracción de los artículos 102, 103 y 106 de la Ley del **IVA**, en relación con los principios que inspiran el sistema tributario, contenidos en el artículo 31 de la Constitución y 2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, actualmente incorporados al artículo 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**SEGUNDO.**- La Sentencia recurrida resuelve la primera de las cuestiones razonando del siguiente modo (Fundamento de Derecho Cuarto):

*" (...) la actora entiende que las dos actividades, enseñanza y residencia de estudiantes se llevan a cabo en sectores diferenciados, porque tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, debiendo reunirse tres condiciones para que no se reputen distintas: que una se califique como de accesoria respecto de la otra, que el volumen de operaciones de la accesoria no exceda del 15% respecto de la principal y que la accesoria contribuya a realizar la actividad de la principal.*

*Considera la recurrente que, en su caso, falta uno de estos tres requisitos, el de la accesoriadad porque mientras la ley del (IVA) de 1985 consideraba que la actividad de residencia de estudiantes era accesoria respecto de la principal de enseñanza mientras que la ley vigente cambia la "accesoriadad" por la "relación" al hablar de actividades relacionadas, dejando fuera de la exención a la residencia de estudiantes y a su juicio, por lo tanto, "no se considera relacionada o accesoria a aquella".*

*Esta Sala entiende, con la Administración, que el artículo 9.1 .c) fija las reglas que permiten resolver si existen o no sectores diferenciados, para concluir que "las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan" habiendo establecido que en el supuesto enjuiciado se reúnen todas las circunstancias para no reputar distinta la actividad accesoria: en el año precedente su volumen de operaciones no excedió del 15 por ciento de la "principal", y contribuye a su realización. Es este último requisito el que niega la actora: esta Sala considera que hubiera bastado una prueba relativa a que el alojamiento lo es de personas en absoluto relacionadas con su actividad de enseñanza para entender acreditada la falta de relación. Tal prueba no se ha practicado, y por su parte la Administración señala el contenido de la publicidad de la Universidad y los requisitos que en esta se imponen como prueba de la complementariedad o el carácter auxiliar de la actividad residencial."*

Pues bien, en el primer motivo se alega que el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en la redacción vigente en 31 de diciembre de 1995, y por tanto la que ha de tenerse en cuenta en el presente caso, "ratione temporis", establecía:

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

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

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

*No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el*

año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

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

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

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

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

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

Entiende la entidad recurrente que el precepto transcrito, que califica de redacción farragosa, no define lo que debe entenderse por actividad accesoria, limitándose a decir que seguirá a la principal, "lo que obligará a acudir a la definición de que ha sido elaborada por la jurisprudencia del TJCE y seguida por la más reciente doctrina administrativa."

Tras ello, se afirma que el concepto de actividad accesoria a otra ha sido acuñado por el TJCE en sus Sentencias de 25 de febrero de 2005 (Asunto C-349/96, Protection Plan Limited) y 28 de octubre de 1999 (Asuntos acumulados C-308/96 y 94/97, Madgett y Baldwin), en donde se mantiene el criterio de que la actividad no puede ser considerada accesoria si constituye para la clientela un fin en sí mismo.

A partir de lo expuesto, señala la recurrente que "si consideramos que los fines de la enseñanza universitaria (aprendizaje) y el de los servicios de alojamiento y manutención (subsistencia del alumno) son por naturaleza distintos, que no todos los estudiantes universitarios residen en residencias universitarias y aún así subsisten, ya que para atender sus necesidades de manutención y alojamiento no necesitan residir en una residencia universitaria; se concluye que la actividad de alojamiento y manutención en residencias universitarias es complementaria de la actividad universitaria pero no accesoria a ésta en el sentido expuesto. Es decir, no se presenta ante el estudiante como un medio para mejorar su **formación** universitaria, simplemente, se presenta como una alternativa, entre otras, para satisfacer sus necesidades de manutención y alojamiento".

De aquí extrae la recurrente la conclusión de que la sentencia impugnada, que entiende que "la actividad de manutención y alojamiento en residencias universitarias es accesoria a la de enseñanza universitaria, y que, en consecuencia, a las actividades desarrolladas por mi representada no resultaba de aplicación el régimen de sectores diferenciados de actividad, infringió, dicho en términos de estricta defensa, lo dispuesto en los artículos 101 de LIVA, en relación con el artículo 9.1º.c, motivo por el que debe ser casada".

Nuestra respuesta al motivo pasa por señalar que como ha quedado reflejado anteriormente, el artículo 9.1º.c) de la Ley del **IVA** atribuye el calificativo de diferenciados a aquellos sectores en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos (dejamos al margen aquellos supuestos de determinación expresa de la ley). Cumplidos dichos requisitos iniciales, dentro del conjunto de actividades de cada empresario o profesional, y a efectos de lograr el objetivo de neutralidad, se forman un conjunto de microempresas con tratamiento individualizado.

Pero naturalmente, para averiguar si se dan los requisitos inicialmente exigidos, el legislador ha de señalar cuándo nos encontramos en actividades económicas y regímenes de deducción distintos.

Por actividades distintas se entiende aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, debiendo estarse en el presente caso, en el que nos referimos a liquidación del ejercicio 1995, a la aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre que distingue el Grupo 55.234, "otros alojamientos especiales no turísticos" y el 80.302, "enseñanza superior universitaria".

En cambio, la Ley entiende por regímenes de deducción distintos aquellos cuyos porcentajes (determinados al calcular la prorrata de general del artículo 104) aplicables al sector o sectores de actividad distintos del principal, difieren en más de 50 puntos porcentuales. El caso más claro, por extremo, es el de una actividad en la que solo se realicen operaciones gravadas, en las que el porcentaje con derecho a deducir es del 100% y otra en la que todas operaciones estén exentas, con porcentaje 0%.

Delimitados dos o más sectores diferenciados bajo titularidad de un solo empresario, cada uno de ellos aplicará el régimen de deducciones que corresponda (artículo 101.Uno de la Ley).

No obstante darse los requisitos indicados, el artículo 9, referido, establece que *"las actividades accesorias seguirán el mismo régimen de las actividades de que dependan"*. Por tanto, las actividades accesorias no forman un sector diferenciado y siguen el mismo régimen que la principal.

Ello obliga, a su vez, a determinar cuando una actividad tiene carácter accesorio, carácter éste último que se atribuye cuando se cumplan dos requisitos de modo cumulativo: que el volumen de operaciones no exceda del 15% del correspondiente a la principal y que su prestación contribuya a la realización de esta última. Con ello, se sigue la jurisprudencia comunitaria, que realiza la calificación de accesorias atendiendo fundamentalmente a que contribuyan a la correcta realización de la actividad principal y a que se busquen por los clientes no por sí mismas, sino como medio o instrumento para lograr la prestación del servicio ( SSTJCE de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin y 21 de junio de 2007, Asunto -453/05.Re.I-503, VolkerLudwig/Finanzmt Luckenwalde).

Pues bien, la sentencia no ha incumplido la doctrina comunitaria, sino que valora los datos ofrecidos por la Administración como determinantes de la accesoriedad, tanto más cuanto contrapone a ello la actitud omisiva de la hoy recurrente en materia probatoria.

En efecto valora que así como *" la Administración señala el contenido de la publicidad de la Universidad y los requisitos que en esta se imponen como prueba de la complementariedad o el carácter auxiliar de la actividad residencial"* ( se refiere la sentencia sin duda a que en la Guía de la Universidad se hace referencia a la Residencia "Leonardo da Vinci" y a que en el Reglamento de esta última figura su integración en la Universidad); en cambio, en sentido contrario *" hubiera bastado una prueba relativa a que el alojamiento lo es de personas en absoluto relacionadas con su actividad de enseñanza para entender acreditada tal falta de relación. Tal prueba no se ha practicado."*

Por lo expuesto, se rechaza el motivo.

**TERCERO.-** La segunda cuestión a la que se hace referencia en el primero de nuestros Fundamentos de Derecho es resuelta por la sentencia en la siguiente forma (Fundamento de Derecho Cuarto):

*" (...)Una vez establecida la accesoriedad, se impugna la aplicación de la regla de prorrata, entendiéndose la actora que, en su caso, sería la prorrata especial y nunca la general.*

*El artículo 102 de la ley del IVA establece: "1. 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". No cabe duda de que tal es el caso en las actividades de la recurrente, que desempeña la de enseñanza, exenta del IVA y la de residencia que origina el derecho a la deducción.*

*El artículo 103 establece las clases de prorrata y los criterios de aplicación:"1 . La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. La regla de prorrata general se aplicará cuando (no) se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente. 2. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos: 1º cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente. 2º 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".*

*La Administración ha hecho cuentas y resulta que tales requisitos no se cumplen, no solo porque no se ha ejercitado la opción, sino porque no resulta que el montante total de las cuotas deducibles en el año 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 esta ocasión, en el segundo motivo se alega infracción de los artículos 102, 103 y 106 de la Ley del IVA, en relación con el 31 de la Constitución y 2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías

de los Contribuyentes, y sosteniéndose que "si un sujeto pasivo del IVA, que actuando bajo el error de derecho invencible de derecho considera que no podía optar por el régimen de deducciones de la prorrata especial, tiene derecho a aplicarla, aunque no hubiera optado expresamente, si de su conducta puede deducirse que hubiera optado por la misma de haber podido salir de su error en el plazo establecido para la aplicación del régimen de deducciones en la prorrata especial".

En apoyo de su posición, la recurrente alega que el TEAC entendió que no se daban las circunstancias que justificaban el juicio de culpabilidad necesario para sancionar la conducta, razón por la que eliminó la sanción.

Se invoca el principio de proporcionalidad y sentencias del Tribunal Constitucional que lo recoge y los de generalidad, capacidad, justicia, igualdad y progresividad.

Para dar respuesta al motivo partimos de que el artículo 102 de la Ley del IVA prevé la prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Por su parte, el artículo 103 de la Ley establece dos modalidades de prorrata: la general y la especial, dedicándose a la primera los artículos 104 y 105 y a la segunda el artículo 106. Y a ellas nos hemos referido en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2009 (recurso de casación número 7942/03, al señalar (Fundamento de Derecho Tercero):

*" ... La primera (prorrata general) 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."*

Ambas clases de prorrata, la general y especial, tienen su apoyo en el artículo 17.5 de la Directiva 1977/388/CEE, de 17 mayo, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Sexta Directiva) en el que se establece:

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

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

*Esto no obstante, los Estados miembros podrán:*

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

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

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

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

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante".

Desde luego, la regla de prorrata especial cumple mucho mejor el principio de neutralidad que preside al IVA y tiene en cuenta las circunstancias concurrentes en las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, permitiendo deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, mientras que la prorrata general sigue un criterio estimativo y no toma en cuenta las situaciones particulares.

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).

No es el caso que ahora hemos de resolver, en el que la entidad tenía pleno conocimiento de las circunstancias concurrentes en sus actividades, sin que la alegación de buena fe permita una rehabilitación del plazo, siendo de destacar que la misma resolución del TEAC que eliminó la sanción, señaló que "no procede aceptar la pretensión ahora formulada en relación con la aplicación del régimen especial de prorrata que no fue solicitado en tiempo".

Por lo expuesto, se rechaza el motivo.

**CUARTO.-** Al no aceptarse ninguno de los motivos alegados, el recurso ha de ser desestimado. Pero además, la desestimación debe llevar aparejada la condena en costas, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, limita los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 2000 euros .

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

## FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación número 712/2006, interpuesto por D<sup>a</sup> Gloria María Rincón Mayoral, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la entidad mercantil **PROUNIVERSIDAD, S.A.**, contra sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 25 de noviembre de 2005, dictada en el recurso contencioso-administrativo 408/2003, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación establecida en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez **PUBLICACION.-** Leída



y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timón, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ