



Criterio 1 de 1 de la resolución: **07/01233/2020/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAR de Baleares**

Fecha de la resolución: **31/03/2022**

Asunto:

IVA. Arrendamiento turístico o vacacional. IVA soportado deducible.

Criterio:

Solo cuando realmente se haya podido acreditar que se prestan los servicios complementarios propios de la industria hotelera, el IVA soportado será deducible. Y la deducibilidad del IVA soportado lo será, exclusivamente, en función del grado de afectación (artículo 95 LIVA, sentencia TSJ Illes Balears de 7/10/2021 y Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE), esto es, en proporción al número de días en los que, durante el año natural, el inmueble ha estado efectivamente arrendado como vivienda "turística o vacacional"

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

20.1.23

95

99

Conceptos:

Actividad/explotación económica

Afectación

Arrendamiento/alquiler

Bienes de inversión

Deducciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

IVA soportado

Proporcionalidad

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears

ORGANO UNIPERSONAL

FECHA: 31 de marzo de 2022

PROCEDIMIENTO: 07-01233-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: XZ - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: - España

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

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por la interesada dictada por la Administración de la Delegación Especial de la AEAT en Illes Balears de ..., con relación al IVA del ejercicio 2018, con número de referencia **2020GRC...G** .

La cuantía de la presente reclamación se determina en 5.617,72 euros, cuantía que se corresponde con la mayor de las deudas impugnadas, esto es, la correspondienTe a la minoración de las cuotas a compensar del tercer trimestre del IVA de 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 03/06/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 01/06/2020 contra, como se ha indicado, la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por la interesada dictada por la Administración de la Delegación Especial de la AEAT en Illes Balears de ..., con relación al IVA del ejercicio 2018, con número de referencia **2020GRC...G** .

La meritada resolución fue notificada a la entidad reclamante en fecha 9 de marzo de 2020.

SEGUNDO.- En el **acto impugnado** se pone de manifiesto lo siguiente:

(...)

El Recurso de Reposición presentado, se procede a desestimar el mismo en base a:

- La entidad no aporta ninguna prueba adicional que apoye las manifestaciones realizadas en el cuerpo de éste Recurso de Reposición por lo que la liquidación provisional de referencia no queda desvirtuada.

Además, la entidad justifica su argumentación en la estacionalidad de la Isla de ..., y, si bien es cierto que existe una temporada turística muy marcada en la isla, según la facturación registrada en sus libros, se constata que en los meses más favorables de la temporada, como son julio y agosto, sólo existen dos facturas de escaso valor, según las referencias de precios que publicitan en su web.

También hace mención que el uso por parte de los socios de las instalaciones, se corresponden con servicios turísticos como si de clientes normales se tratasen facturando por ello. Sin embargo, no justifican la corriente monetaria que, en su caso, se hubiese producido al pagar estos servicios. Profundizando más en el asunto a tratar, podemos comprobar que dada la escasa, e incluso nula, facturación de los meses de julio, agosto, septiembre y noviembre, los consumos de electricidad se deberían haber reducido con respecto a meses en que existen algún grado de ocupación. Por lo contrario, más lejos de ésta afirmación, las instalaciones parecen tener ocupación, como así se desprende de los consumos eléctricos altos que nos facilita la suministradora del servicio. Por tanto, la falta de prueba, y la realidad de los consumos eléctricos altos sin existir facturación substancial, evidencian, o por lo menos nos hacen intuir un uso personal al margen de la actividad económica de la entidad, por lo que no queda probada la afectación de la inversión al 100%. El acta dictada por la Inspección Tributaria sigue una línea análoga a la expuesta, es decir, considerar un porcentaje de la inversión destinada a usos particulares fuera de la actividad económica.

- Con respecto a que la entidad también realiza la actividad de agricultura, tampoco aporta prueba alguna, y según se manifiesta en sus declaraciones censales de IAE, en el ejercicio 2018 no tiene dicha actividad dada de alta.

En conclusión, la entidad no prueba la realidad de la afectación de los elementos de inversión, y dados los datos de que dispone la administración, inducen a considerar que se producen una utilización de las instalaciones fuera de la actividad económica.

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso.

TERCERO.- En la **liquidación provisional** dictada por la Oficina Gestora se pone de manifiesto lo siguiente:

Conforme a las actas de inspección con número de referencia 81341562, la afectación total de los inmuebles a la actividad económica asciende a un 58,33%, por lo que conforme al artículo 95.3 de la LIVA se procede a limitar la deducción de las cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión y adquisiciones intracomunitarias con bienes de inversión en un 41,67 %. Esta limitación de la deducción afecta tanto a las a las operaciones con bienes de inversión como a las rectificaciones de deducciones de la base imponible.

CUARTO.- Frente a la citada resolución, la entidad reclamante alega, en síntesis, que tiene afecta la finca ... al 100% a su actividad económica y no al 58% como indica la Administración (7 de 12 meses)

Que la Admón. ha entendido que en los meses de julio y agosto solo existen 2 facturas de escaso valor, hecho que se debe a que se utiliza el método del cobro anticipado.

Y que no está conforme con la denegación de la deducibilidad del IVA soportado en los **bienes de inversión** al 58%, ya que dichos bienes están afectos a juicio del reclamante al 100%

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente, actuando como órgano unipersonal, para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si los actos impugnados son o no conformes a Derecho.

TERCERO.- En primer lugar, debe ponerse de manifiesto lo que dispone el **artículo 20.Uno.23 de la LIVA**, al establecer como exentos

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

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

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

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

Y al señalar como NO exentos

La exención no comprenderá:

a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.

b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

g) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a), b), c), e) y f) anteriores.

j) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Del precepto transcrito se pone de manifiesto que solo cuando el obligado tributario pruebe que efectivamente en la actividad de arrendamiento se prestan los servicios complementarios propios de la industria hotelera, con los criterios que a tal efecto exige la doctrina administrativa, la actividad de arrendamiento estará sujeta y no exenta.

Y, en consecuencia, exclusivamente en este supuesto el IVA soportado será deducible.

CUARTO.- Establecen los **artículo 95 y 99 de la LIVA**

Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

Artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción.

Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

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

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

En el supuesto de las ventas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de esta Ley, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración relativa al período en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En el caso al que se refiere el artículo 98, apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

De los preceptos transcritos, y siguiendo con el razonamiento expuesto en el anterior Fundamento de Derecho, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Primera: el IVA soportado correspondiente a los bienes y servicios corrientes, será deducible en la medida en que el obligado tributario pruebe una afectación exclusiva a la actividad económica, lógicamente, durante los periodos de tiempo en la que esta se desarrolle.

Segunda: respecto a los **bienes de inversión**, si, efectivamente, el obligado tributario ha probado, fehacientemente, que en la actividad de arrendamiento se prestan los servicios complementarios propios de la industria hotelera, con los criterios que a tal efecto exige la doctrina administrativa, el IVA soportado será deducible con el **grado de afectación** que le corresponda esto es, en proporción al número de días en los que el inmueble ha estado efectivamente arrendado.

La deducibilidad en función del citado grado de afectación en los términos expuestos y tal y como establece la normativa del IVA queda confirmada y ratificada por:

1º) La Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En su Exposición de Motivos se dice, por lo que se refiere al derecho de deducción, que la norma básica establece que el derecho solo existe en la medida en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo a efectos de su actividad empresarial. Que esta norma debe clarificarse y reforzarse por lo que respecta a la entrega de bienes inmuebles y al gasto relacionado con ella para garantizar que los sujetos pasivos reciban un tratamiento idéntico en el caso de aquellos bienes inmuebles que, si bien están destinados a la actividad empresarial del sujeto pasivo, no se utilizan exclusivamente para fines relacionados con dicha actividad. Y que, si bien los bienes inmuebles y los gastos relacionados con ellos constituyen los casos más significativos, en los que es conveniente aclarar y reforzar la norma, dado el valor y larga vida económica de esos bienes y el hecho de que su uso mixto es una práctica corriente, se da la misma situación, aunque de modo menos patente y uniforme, respecto de los bienes muebles de naturaleza duradera. De conformidad con el principio de subsidiariedad, esta Directiva considera conveniente dotar a los Estados miembros de los medios necesarios para tomar las mismas medidas, si resulta apropiado, en lo que respecta a ese tipo de bienes muebles cuando forman parte del activo de una empresa.

Se reproduce literalmente el contenido de la mencionada Exposición de motivos:

(9) Por lo que se refiere al derecho de deducción, la norma básica establece que el derecho solo existe en la medida en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo a efectos de su actividad empresarial.

(10) Esta norma debe clarificarse y reforzarse por lo que respecta a la entrega de bienes inmuebles y al gasto relacionado con ella para garantizar que los sujetos pasivos reciban un tratamiento idéntico en el caso de aquellos bienes inmuebles que, si bien están destinados a la actividad empresarial del sujeto pasivo, no se utilizan exclusivamente para fines relacionados con dicha actividad.

(11) Si bien los bienes inmuebles y los gastos relacionados con ellos constituyen los casos más significativos, en los que es conveniente aclarar y reforzar la norma, dado el valor y larga vida económica de esos bienes y el hecho de que su uso mixto es una práctica corriente, se da la misma situación, aunque de modo menos patente y uniforme, respecto de los bienes muebles de naturaleza duradera. De conformidad con el principio de subsidiariedad, es conveniente por ello dotar a los Estados miembros de los medios necesarios para tomar las mismas medidas, si resulta apropiado, en lo que respecta a ese tipo de bienes muebles cuando forman parte del activo de una empresa

De tal manera, la meritada Directiva introduce en la Directiva 2006/112/CE, un nuevo artículo 168 bis según el cual:

1.- En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con este patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 184 a 192, en los respectivos Estados miembros.

2. Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa".

Por tanto, de esta norma se deduce, claramente, que solo cabe admitir una deducción proporcional del IVA soportado en la explotación de bienes considerados como "mixtos", esto es, de bienes que sean susceptibles, por sus características intrínsecas (por ejemplo, en bien inmueble) de un uso privado o personal por parte de su titular, descartando, como alega el reclamante, una deducción total e incondicional

2º) La jurisprudencia del más alto Tribunal a nivel autonómico, el TSJ en Illes Balears, tal y como emana, entre otras, de su sentencia de 7 de octubre de 2021 (PO 209/2019)

Establece, con carácter general, el TSJ en su FD SEGUNDO

SEGUNDO. Tal y como sustenta la representación de la Administración demandada, el examen de la conformidad a Derecho de las liquidaciones correspondientes al IVA que ha practicado la Oficina de Gestión Tributaria de Baleares contra la mercantil "XX S.L." conlleva una valoración del material probatorio existente, se trata de una cuestión fáctica dilucidar si la sociedad actora, en los años 2014, 2015 y 2016 ejerció la actividad de alquiler vacacional en la finca ..., a fin de poderse deducir una serie de gastos que la entidad contribuyente vincula con la explotación turística de la vivienda, como efectuó en sus autoliquidaciones, habiéndose corregido esta desgravación por la Administración Tributaria, la cual no aprecia que la recurrente desempeñe una actividad de alquiler de inmueble sujeta a IVA.

(...)

Posteriormente (páginas 12 y ss de al sentencia) pone de manifiesto que respecto al IVA 2016 la Oficina Gestora ha practicado la siguiente liquidación

Las cuotas soportadas durante el periodo están relacionadas con la actividad de 'alojamientos turísticos extrahoteleros' si bien la actividad sólo se desarrolla del 24 de julio al 14 de agosto de 2016. El artículo 95 de la LIVA declara que, cuando el sujeto pasivo adquiere un bien o servicio que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto, la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95 de la Ley 37/1992.

En este caso, las cuotas soportadas durante el primer trimestre de 2016 no se relacionan con bienes de inversión. En consecuencia, dado que no pueden afectarse en parte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, no serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de tales bienes y servicios. (Consulta vinculante V0190-16).

Así mismo, durante el ejercicio 2016, el consumo de energía eléctrica es muy similar a lo largo de todo el año por lo que podemos considerar que el obligado tributario no afecta directa y exclusivamente al desarrollo de su actividad los suministros relacionados con la vivienda, toda vez que es previsible su utilización simultánea para satisfacer necesidades privadas de vivienda.

Teniendo en cuenta las alegaciones presentadas no resulta acreditado que los suministros se encuentren afectos exclusivamente al desarrollo de la actividad. El art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Dado que la defensa de su derecho no puede quedar condicionada exclusivamente a la exposición de unos hechos sin la aportación de ningún medio de prueba que sustente sus afirmaciones, se considera que no han quedado probado que se den los elementos objetivos previstos en la norma del impuesto para considerar los ingresos obtenidos sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

En este contexto, el TSJ desestima el recurso presentado por la reclamante, confirmando las liquidaciones recurridas.

3º) Sentencia del TSJ de Andalucía, de fecha 10 de octubre de 2013 (re. 235/2012), cuando señala en su Fundamento de Derecho Primero

(...)

Pese a lo que afirma quien recurre, no consideramos que la apreciación de que el uso previsible de un inmueble de la tipología expresada es residencial vulnere las reglas de la lógica, la experiencia, o el sentido común, en la medida en que en el contexto del tráfico inmobiliario el destino normal de las viviendas consiste, o bien en su reventa, dando lugar una segunda entrega en principio exenta, salvo renuncia a la exención convenida por las partes, o a su arrendamiento que también recibe legalmente la consideración exenta, a salvo los arriendos de viviendas amuebladas cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos o los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados --- vid art. 20.1 2º y 23º Ley 37/1992 --- . Es decir, el hecho de haber adquirido un inmueble que por su tipología constructiva evidencia una clara aptitud para ser habitada como morada, como sucede en este caso, a la vista de la descripción efectuada en su momento por el agente tributario, permite presumir racionalmente que el destino que le espera es su afectación a una operación empresarial exenta de IVA o a un uso desvinculado del tráfico empresarial. Al razonar de tal modo, Administración se ajusta intelectualmente a las requisitos establecidos en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, para que la presunción sea admisible como medio de prueba, más aun cuando quien recurre se limita a facilitar explicaciones que no trascienden de la pura formalidad, ya que si por un lado la elección del inmueble como domicilio social ni prueba ni supone que la vivienda pierda "de facto" su aptitud para servir de morada, el encargo profesional de un proyecto de acondicionamiento del mismo entraña el reconocimiento de que no resulta apto como oficina, a no ser que se lleve a cabo una transformación simplemente anunciada, sin prueba no ya de su inicio en fecha previsible, sino de la presentación ante la autoridad administrativa.

(...)

Por consiguiente, este Tribunal determina que, existiendo una actividad de arrendamiento en la que se presten, efectivamente, los servicios complementarios propios de la industria hotelera, y cuando así haya quedado suficientemente acreditado, cumpliéndose con el resto de requisitos que establece la normativa del IVA, el IVA soportado será deducible, exclusivamente, en función del grado de afectación de los inmuebles a la citada actividad, esto es, en función del número real de los días en los que el inmueble ha estado efectivamente alquilado con carácter turístico o vacacional, días efectivos de arrendamiento cuya prueba corresponde al obligado tributario/arrendador.

QUINTO.- Por último, esta Sede debe poner de manifiesto que de la documentación aportada no se puede concluir que la actividad de arrendamiento vacacional o turístico tenga una duración temporal superior a 7 meses.

En cuanto a la carga de la prueba, la regla de distribución de la misma contenida en el artículo 105.1 de la LGT determina que "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo".

Por su parte, el artículo 106 LGT establece las normas sobre medios y valoración de la prueba:

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

corresponde.

3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Por tanto, corresponde al obligado tributario aportar las pruebas necesarias para acreditar la existencia de una actividad económica que genere derecho a la deducción del IVA soportado durante los 12 meses del año natural, circunstancia esta que, como se ha indicado, no concurre en el presente expediente; y todo ello, con independencia de la escasa actividad de arrendamiento durante los meses de julio y agosto.

La resolución del **Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de febrero de 2017**, número 3961-2016, resultado de un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio, previsto en el artículo 229.1.d) de la LGT, desarrolla esta regla al indicar que:

"Partiendo pues de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo (esto es, del valor de transmisión en el caso de ganancias y pérdidas patrimoniales, o el importe de los ingresos tratándose de rendimientos de actividades económicas) son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como la existencia y realidad de los gastos y el cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad y la existencia y el cumplimiento de los requisitos para aplicarse exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o regímenes fiscales especiales."

Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09- 1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, etc.

En este mismo sentido se manifiesta la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de noviembre de 2007, número 1227/2007** al señalar que:

"Ha de ser la Administración tributaria la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forma prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual la carga probatoria a tenor del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera que sean las consecuencias tributarias que se deriven (...)" Ahora bien, obviamente los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos", como así lo ha declarado la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 14-06-1989. En la vía Económico-Administrativa rige el principio de "interés" de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecía la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

De este modo el **Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de junio de 1984** dispone que:

"las facultades del Tribunal Económico- Administrativo no liberan de la carga de la prueba al que alega un derecho; a quien alegue un derecho corresponde la prueba de los hechos normalmente constitutivos del mismo, sin que la facultad contenida en el artículo 168 de la L.G.T., relativa a la facultad del órgano Económico-Administrativo de practicar de oficio las pruebas que estime oportunas, pueda privar de virtualidad a aquél principio sobre carga de la prueba".

Por su parte, el **Tribunal Económico Central, en la Resolución de 18 de septiembre de 2018, con número 4667/2015** establece que :

Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 o de 22 de Enero de 2000, 19 de marzo de 2007 y 14 de enero de 2010 entre otras), de modo que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

De la normativa, doctrina y jurisprudencia expuesta se deduce que es el sujeto pasivo el que debe acreditar (por cualquier medio de prueba admitido en Derecho) el grado de utilización del bien en el desarrollo de su actividad empresarial, no correspondiendo en modo alguno esa prueba a la Administración. Y, en el presente caso, el reclamante no ha probado un grado de afectación superior al 58.33% (7 meses) determinado por la Administración.

En consecuencia, se confirma la liquidación impugnada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

