

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074090

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 1142/2016

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Grupo de entidades. Plazo para comunicar la opción por la aplicación del régimen especial. Si bien las entidades deben de acordar individualmente la aplicación del régimen especial, igualmente deben optar por su aplicación. Resulta evidente que "optar por su aplicación" es un requisito distinto del acuerdo adoptado por las entidades. En el mismo sentido se pronuncia el art. 163.nonies.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA), puesto que vuelve a distinguir entre la adopción de los acuerdos y la opción por la aplicación. Asimismo, el apdo. 3 de dicho artículo prevé que las entidades "deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores antes del inicio del primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación". Es decir, que existen varias obligaciones, no solo una, como argumenta en nuestro caso el contribuyente. Resulta indudable que, la segunda obligación es la de optar, no sólo la de adoptar los acuerdos por los consejos de administración de las entidades correspondientes. Más aún, dicho artículo impone que la obligación de optar ha de ejercerse antes del 1 de enero del año en el que se quiera aplicar el régimen, si bien no especifica cómo se ha de optar por tal régimen. No obstante, el art. 163 nonies.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) sí prevé que la opción se debe comunicar y el plazo para ello, opción que se encuentra desarrollada por el art. 61 bis del RD 1624/1992 (Rgto IVA). Por otro lado, una lectura del art. 163 sexies.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) permite llegar a la conclusión de que ese apartado pretende regular el supuesto de qué pasa cuando alguna entidad no ha adoptado el acuerdo en el plazo mencionado, es decir, aclara si el régimen se puede aplicar a las demás entidades o si, por el contrario, se excluye para todas. Por tanto, este artículo no pretende regular los efectos de no adoptar el acuerdo en contraposición con los efectos de no comunicarlo. Asimismo, presupone que se ha cumplido con el requisito de comunicar a la Administración que se opta por dicho régimen, puesto que sin cumplir esa obligación no se habría optado y, por ello, las demás entidades no podrían aplicar el régimen.

En conclusión, la entidad dominante debe comunicar a la Administración la opción por la aplicación del régimen especial en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial. La comunicación fuera de este plazo tiene como consecuencia la inaplicación del régimen ya que se trata de una opción que se ejerce mediante la citada comunicación, por lo que, de conformidad con el art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), no puede rectificarse fuera del plazo previsto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 163.quinquies, 163.sexies y 163.nonies.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 61.bis.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 11.

Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones).

Ley 58/2003 (NFL008311) (LGT), arts. 89, 102, 103, 119, 120, 133, 134, 139, 153, 215, 225 y 239.

Ley 35/2006 (NFL010131) (Ley IRPF), art. 93.

Ley 30/1992 (NFL000013) (LRJAP y PAC), art. 54.

Ley 39/2015 (NFL017618) (LPAC), art. 35.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 18/02/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 29/01/2016 contra la resolución de la reclamación económico-administrativa 28/20590/2013 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR Madrid), presentada contra el acuerdo de la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de Madrid, de la AEAT, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto, a su vez, contra la comunicación de inaplicación del régimen especial del grupo de entidades, referencia: 201303979740002B.

Segundo.

De los antecedentes que obran en el expediente se comprueba que el reclamante presentó el 8 de febrero de 2013 el modelo 039 para comunicar el alta en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin ejercer la opción del artículo 163 sexies. Cinco de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA).

La citada Administración dictó la mencionada resolución en la que se concluye:

"[...] se acuerda comunicar la imposibilidad de aplicar el citado Régimen especial y no otorgar el NÚMERO DE GRUPO DE ENTIDADES, por no haberse comunicado la opción en plazo."

Disconforme con dicha resolución, el reclamante interpuso recurso de reposición ante el mismo órgano, argumentando, en suma, lo siguiente:

a) Que ni el artículo 163 sexies de la LIVA ni el artículo 61 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992 (en adelante RIVA) prevén los efectos del incumplimiento del plazo para comunicar la opción, a diferencia de la falta de adopción de los acuerdos sociales por las entidades que integren el grupo, previsto en el apartado Cuatro de ese artículo.

b) Que la Dirección General de Tributos (en adelante, la DGT) ha considerado en la consulta general 1913/00, relativa al régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, que el incumplimiento del plazo para comunicar la aplicación del régimen no supone su inaplicación.

La resolución del recurso de reposición desestimó las pretensiones del reclamante por los siguientes argumentos:

a) Aunque la norma no prevé las consecuencias de la comunicación tardía, sí regula los plazos para ejercer la opción del REGE del I.V.A. En este caso la comunicación de datos, (Modelo 039), fue presentada el 08-02-2013, cuando, para que surtiera efectos en el ejercicio 2013, debería haberse presentado en el mes de diciembre de 2012.

b) No concurre aquí la identidad de los hechos, la consulta hace referencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el presente caso corresponde al Régimen especial del grupo de entidades del I.V.A. y, por tanto, regulado por la Ley del I.V.A.

Tercero.

Contra dicha resolución el reclamante interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, incidiendo en los mismos argumentos y añadiendo la consulta de la DGT V0208/04 relativa al régimen especial de fusiones en el Impuesto sobre Sociedades.

El TEAR de Madrid desestimó las pretensiones del reclamante al considerar que el incumplimiento del plazo de comunicación impide la aplicación del régimen y que no son relevantes las consultas citadas porque no concurre identidad de hechos al ser relativas al Impuesto sobre Sociedades. Dicha resolución fue notificada al reclamante el 30 de diciembre de 2015.

Cuarto.

Finalmente, el reclamante, disconforme con dicha resolución, interpuso el presente recurso de alzada ordinario, argumentando, en suma, lo siguiente:

a) Incorrecta interpretación de la normativa, puesto que dicho plazo es una mera formalidad que no impide la aplicación del régimen, a diferencia de la adopción de los acuerdos por los Consejos de administración de acuerdo con el artículo 163 sexies.Cuatro LIVA.

b) Vulneración del artículo 89.1 LGT, puesto que existe una identidad de hechos y circunstancias.

c) Falta de motivación del acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Si el acto impugnado es conforme a Derecho o no.

TERCERO.-

Antes de analizar la cuestión de fondo planteada en el presente recurso, corresponde decidir sobre la alegada falta de motivación del acto impugnado.

Respecto a la motivación de los actos de la Administración tributaria, el artículo 103.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

"Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho."

Respecto a las liquidaciones el 102.2.c) exige:

"La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho".

Asimismo la obligación de motivación se encuentra recogida en los artículos 133.1.b) y 139.2.c) de la LGT al regular la terminación de los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, respectivamente, así como en el artículo 134.3 al regular la comprobación de valores se refiere a la valoración debidamente motivada. Para el procedimiento de inspección el artículo 153 de la LGT al regular el contenido de las actas de inspección exige, entre otros, en la letra c) la mención de los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.

En vía de revisión el artículo 215 de la LGT se refiere a la motivación y el artículo 225.2 también contempla la obligación de motivar las resoluciones de los recursos de reposición.

La exigencia de motivación estaba prevista en el artículo 54 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y de Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre, que establecía:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.

(...)."

En los mismos términos se pronuncia el artículo 35.1.a) de la vigente Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional y reiterado el Tribunal Supremo, la motivación debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos que permita a los órganos revisores conocer los motivos que justifican los pronunciamientos que constituyen la decisión. Lo fundamental de la motivación es que permita el conocimiento de todos los elementos esenciales del razonamiento que han llevado a la emanación del acto.

La cuestión por tanto se reduce a determinar si el acuerdo de la Administración de María de Molina y la resolución del TEAR de Madrid impugnados ante este Tribunal cuentan con el contenido mínimo necesario para que pueda considerarse nacido a la vida del Derecho y válido. En otro caso nos hallaríamos ante actos viciado al no haber sido formulados con respeto a los requisitos que la Ley arbitra para la actuación administrativa.

Para que el acto administrativo sea válido, es necesario que incluya su motivación, en la que deben existir dos elementos claramente diferenciados pero, a su vez, complementarios.

En primer lugar, los hechos que han dado origen a la existencia del acuerdo; hechos que deben presentarse de forma concreta, es decir, de forma determinada, exacta y precisa. En segundo lugar, los fundamentos de derecho que dan consistencia a la actuación de la Administración en cuanto a que aproximan los hechos descritos a la legalidad vigente; estos fundamentos deben ser expuestos de forma que no existan dudas en cuanto a su aplicación al hecho controvertido.

Pues bien, en relación con el caso que nos ocupa, este Tribunal considera que tanto los hechos como los fundamentos de derecho contenidos en los actos impugnados son claramente suficientes. Respecto a los hechos, contienen una descripción suficiente de los mismos. En cuanto a los fundamentos de derecho, recogen los motivos por los que no procede la aplicación del Régimen Especial de Grupo de Entidades de IVA, las alegaciones formuladas por la entidad y la contestación a las mismas, así como los preceptos legales aplicables.

Señala el interesado que tanto el acuerdo de Gestión Tributaria dictado, como la resolución del TEAR de Madrid, incurren en incongruencia omisiva porque no rebaten ninguno de los argumentos esgrimidos por su parte en orden a determinar la concurrencia de la identidad de hechos y circunstancias con las consultas de la Dirección General de Tributos que se aportan. A este respecto, se ha de señalar que como tiene reconocido el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de junio de 2005 dictada en recurso de casación número 2775/2002, "la congruencia de las sentencias no requiere una exhaustiva argumentación que discurra paralela con las alegaciones de las partes, bastando con un razonamiento suficiente que dé cumplida respuesta a las pretensiones de los sujetos de la relación procesal. Y que, tal y como afirma la doctrina constitucional, tratándose, no de las pretensiones, sino de las alegaciones aducidas por las partes para fundamentarlas, no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, siendo suficiente, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global y genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales".

A juicio de este Tribunal Central, en la resolución aquí recurrida se hizo cumplido examen de las alegaciones formuladas por la entidad, descartando que existiera identidad de hechos con las consultas alegadas por referirse ambas al Impuesto sobre Sociedades, y no al Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, no cabe apreciar incongruencia omisiva, ni falta de motivación de los actos contra los que se reclama, no existiendo ninguna indeterminación de los motivos por los que se deniega la inclusión solicitada en el Régimen Especial de Grupos de Entidades de IVA. Por tanto, sólo cabe desestimar la alegación formulada en este sentido por el reclamante.

Cuarto.

Respecto a la cuestión de fondo planteada, de los antecedentes expuestos se pone de manifiesto que la discusión se centra en los requisitos necesarios para la aplicación del Régimen Especial de Grupo de Entidades de IVA. Dicho régimen se encuentra regulado por los artículos 163 quinquies a 163 nonies de LIVA y se desarrolla por los artículos 61 bis a 61 sexies del RIVA.

En particular, la discusión se centra en los apartados Uno a Tres del artículo 163 sexies LIVA:

"Uno. El régimen especial del grupo de entidades se aplicará cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación. La opción tendrá una validez mínima de tres años, siempre que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia, que se efectuará conforme a lo dispuesto en el artículo 163 nonies.cuatro.1.^a de esta Ley. Esta renuncia tendrá una validez mínima de tres años y se efectuará del mismo modo. En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Dos. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por los Consejos de administración, u órganos que ejerzan una función equivalente, de las entidades respectivas antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

Tres. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo y decidan aplicar este régimen especial deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores antes del inicio del primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación.

Cuatro. La falta de adopción en tiempo y forma de los acuerdos a los que se refieren los apartados uno y dos de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades por parte de las entidades en las que falte el acuerdo, sin perjuicio de su aplicación, en su caso, al resto de entidades del grupo".

Por su parte, según el artículo 163 nonies.Cuatro LIVA:

"La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.^a Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

[...]"

Asimismo, esta materia se desarrolla por el artículo 61 bis RIVA en los siguientes términos:

"1. Las entidades que formen parte de un grupo de entidades y que vayan a aplicar el régimen especial previsto en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto deberán comunicar esta circunstancia al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Esta comunicación se efectuará por la entidad dominante en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto y contendrá los siguientes datos:

[...]

4. En el mes de diciembre de cada año natural, la entidad dominante deberá comunicar al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la relación de entidades que, dentro de su grupo, apliquen el régimen especial, identificando las que motiven cualquier alteración respecto a las del año anterior. No

obstante, en el caso de que se hayan incorporado entidades al grupo en el citado mes de diciembre, la información relativa a dichas entidades se podrá presentar hasta el 20 de enero siguiente.

En el caso de entidades que se incorporen al grupo, junto con esta comunicación se deberá aportar copia de los acuerdos por los que esas entidades han optado por el régimen especial. Estos acuerdos se deberán haber adoptado antes del inicio del año natural en el que se pretenda la aplicación del régimen especial. No obstante, para las entidades de nueva creación que se incorporen a un grupo que ya viniera aplicando el régimen especial, será válida la adopción del acuerdo antes de la finalización del período de presentación de la primera declaración-liquidación individual que corresponda en aplicación del régimen especial, aplicándose en tal caso el régimen especial desde el primer día del período de liquidación al que se refiera esa declaración-liquidación".

Esta normativa es la trasposición del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según el cual:

"Prevía consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales".

El contribuyente argumenta que los requisitos para aplicar el régimen se limitan a la adopción de los acuerdos por parte de las entidades que formen el grupo y que el artículo 163 sexies.Cuatro LIVA prevé la imposibilidad de aplicar el régimen si no se ha adoptado el acuerdo, pero no se puede extender dicha consecuencia a la falta de comunicación del mismo.

Estos argumentos no pueden ser acogidos por este Tribunal. El apartado Uno del artículo 163 sexies establece en su primera frase:

"El régimen especial del grupo de entidades se aplicará cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación"

Por tanto, dicho artículo prevé que las entidades han de acordarlo individualmente y optar por su aplicación. Resulta evidente que "optar por su aplicación" es un requisito distinto del acuerdo adoptado por las entidades. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 163 nonies.Cuatro, puesto que vuelve a distinguir entre la adopción de los acuerdos y la opción por la aplicación.

Asimismo, el apartado 3 de dicho artículo prevé que las entidades "deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores antes del inicio del primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación". Es decir, que existen varias obligaciones, no solo una, como argumenta el contribuyente. Resulta indudable que, en conexión con el apartado primero, la segunda obligación es la de optar, no sólo la de adoptar los acuerdos por los consejos de administración de las entidades correspondientes.

Más aún, dicho artículo impone que la obligación de optar ha de ejercerse antes del 1 de enero del año en el que se quiera aplicar el régimen, si bien no especifica cómo se ha de optar por tal régimen. No obstante, el artículo 163 nonies.Cuatro LIVA sí prevé que la opción se debe comunicar y el plazo para ello. Esta opción se encuentra desarrollada por el artículo 61 bis RIVA.

Por otro lado, una lectura del artículo 163 sexies.Cuatro LIVA permite llegar a la conclusión de que ese apartado pretende regular el supuesto de qué pasa cuando alguna entidad no ha adoptado el acuerdo en el plazo mencionado, es decir, aclara si el régimen se puede aplicar a las demás entidades o si, por el contrario, se excluye para todas. Por tanto, este artículo no pretende regular los efectos de no adoptar el acuerdo en contraposición con los efectos de no comunicarlo. Asimismo, presupone que se ha cumplido con el requisito de comunicar a la Administración que se opta por dicho régimen, puesto que sin cumplir esa obligación no se habría optado y, por ello, las demás entidades no podrían aplicar el régimen.

Por todo lo expuesto, este Tribunal debe rechazar la interpretación manifestada por el reclamante.

Quinto.

Asimismo, el reclamante cita las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2010, de 13 de enero de 2011 y de 14 de mayo de 2012. Este Tribunal asume que se refiere a las Sentencias con número de recurso 3300/2004, 1451/2006 y 7012/2009 respectivamente.

Las citadas Sentencias se refieren a la Directiva 90/434/CEE, que establecía que las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones no debían verse obstaculizadas por disposiciones fiscales de los Estados miembros.

Así, dichas sentencias, que a su vez citan la sentencia del TJUE de 9 de julio de 2009, consideran que la comunicación al Ministerio de Economía y Hacienda exigida por la normativa española para aplicar el régimen especial vulneraba dicha Directiva, puesto que supeditaba la aplicación de una exención obligatoria a dicha comunicación, sin justificarse que esa medida sirviera para atacar prácticas abusivas o fraudulentas, puesto que se basaban en sospechas generales.

Sin embargo, este Tribunal debe descartar que dichas conclusiones se apliquen per se a este supuesto. En efecto, la Directiva 90/434/CEE prevé un régimen de aplicación obligatorio, mientras que el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE tan sólo prevé un régimen que los Estados pueden decidir establecer o no, por lo que no se trata de un supuesto siquiera análogo.

Adicionalmente, los supuestos de hecho también son muy distintos, puesto que el régimen de la Directiva 90/434/CEE no implica una distinta forma de liquidar, sino tan sólo una forma de calcular la deuda. Por el contrario, el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE supone necesariamente una forma de liquidar el impuesto distinta, es decir, no solo genera efectos en cuanto al cálculo de la deuda, sino también en cuanto a la forma. Por ello, los requisitos de uno y otro no tienen por qué ser idénticos.

En consecuencia, tales sentencias no son relevantes para este recurso.

Sexto.

Por otro lado, el reclamante cita una serie de consultas emitidas por la Dirección General de Tributos (DGT) y argumenta que su no aplicación determina la vulneración del artículo 89.1 LGT. En este sentido, dado que las consultas no se han emitido en relación al reclamante y como él mismo cita, se aplica el artículo 89.1 tercer párrafo, según el cual:

"Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".

Sin embargo, este Tribunal no es un órgano encargado de la aplicación de los tributos, sino que es un órgano revisor, regulado en el Título V de la LGT y no en el Título IV, por lo que no se encuentra vinculado a los criterios manifestados por la DGT. Asimismo, según el artículo 239.8 LGT (antes de la Ley 34/2015 era el apartado 7):

"La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente".

Por tanto, la doctrina del TEAC tiene fuerza vinculante sobre la doctrina de la DGT, como se ha mantenido, entre otras, en la resolución de 22 de septiembre de 2015 (RG 00/0294/2013), según la cual:

"Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto".

Sin perjuicio de lo anterior, este Tribunal coincide con el criterio manifestado por la Administración tributaria y el TEAR Madrid, y es que no puede apreciarse la existencia de una identidad de hechos y circunstancias que obligaran a la Administración a aplicar los criterios manifestados por la DGT, dado que no se referían a los mismos textos normativos y los requisitos no tienen por qué tener el mismo contenido en distintos regímenes tributarios.

En efecto, el concepto "hecho" se define por el diccionario de la Real Academia Española como "acción u obra" en su cuarta acepción o como "cosa que sucede" en la quinta. Por tanto, dicho término se refiere a situaciones o realidades físicas o materiales de las que se derivan ciertas consecuencias jurídicas, las cuales están previstas por un mismo texto normativo. Es decir, el artículo 89.1 LGT pretende que ante el mismo hecho la Administración aplique el criterio manifestado por la DGT en relación a uno o varios preceptos de un texto normativo concreto, con la finalidad de que dicho o dichos preceptos se interpreten de forma idéntica. Así pues, resulta evidente que ese no es el caso, puesto que la DGT no se ha pronunciado sobre el requisito de comunicar la opción del artículo 163 sexies LIVA, como bien reconoce el reclamante, que se limita a citar consultas relativas al Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, cabe descartar la pretensión del reclamante (de que un determinado requisito, que no es una realidad física o material, sea idéntico en distintos regímenes o normativas) por la posibilidad innegable de que el legislador configure una comunicación como potestativa en un régimen y como imperativa en otro, o con diferentes efectos, por lo que en ningún caso un mismo término o una redacción similar tiene que tener el mismo contenido.

Por tanto, este Tribunal considera que dichos órganos no han vulnerado el artículo 89 LGT en su actuación.

Séptimo.

Así las cosas, debe analizarse la consecuencia del incumplimiento del controvertido requisito. En este sentido, hay que analizar si dicho régimen constituye una opción o si, por el contrario, se trata de un derecho.

La reciente resolución de este Tribunal de 14 de febrero de 2019 (RG 00/11524/2017) estableció los criterios necesarios para diferenciar entre uno y otro concepto, mientras discutía la condición de la libertad de amortización en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades:

"Intentar resolver el tema que nos ocupa con una discusión meramente semántica, sobre si estamos ante "una opción" o "un derecho", resulta poco fecundo; pues el decir que una entidad que tenga derecho a disfrutar de tal beneficio fiscal puede optar por aplicárselo o no, es ciertamente correcto; como correcto es el decir que la libertad de amortización es una opción que sólo puede ser elegida [con arreglo a Derecho, se entiende] cuando se tenga derecho a disfrutar de tal beneficio fiscal. Y es que, al fin y al cabo, la sexta entrada del término "opción" en el Diccionario de la R.A.E. es: <6. f. Der. Derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico>, en suma en Derecho, una opción es un derecho a elegir...; con lo que, definitivamente, el problema que nos ocupa no puede solucionarse por la vía de caracterizar el beneficio fiscal de "la libertad de amortización" de "opción" o de "derecho". El tema que nos ocupa debe resolverse a partir del análisis de la naturaleza jurídica, de la regulación de qué es y en qué consiste tal beneficio fiscal y de qué modo y manera y cuándo se aplica en la práctica, si es que un sujeto pasivo decide aplicárselo.

El análisis debe hacerse en los términos que hemos expuesto, sin perjuicio de lo cual, en lo que sigue, y por simplificar, diremos que estamos ante una opción (art. 119.3) para aquellas figuras cuyo ejercicio quede bajo

lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 o ante un derecho (art. 120.3) si su posible ejercicio está amparado por lo recogido en el art. 120.3.

Pues bien, como vamos a ir viendo, no hay grandes categorías de uno u otro tipo, hay que ir caso por caso, figura por figura, pues las hay que, aun teniendo entronques comunes, unas recogen opciones (art. 119.3) y otras derechos (art. 120.3).

En el Impuesto sobre Sociedades hay "Regímenes especiales" (Título VII del T.R.) cuya posible aplicación es claramente una opción (art. 119.3), como el de las "Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda" (Capítulo III de ese Título VII), pues una entidad puede dedicarse a esa actividad tributando por el régimen ordinario del impuesto. [...]. Lo expuesto supone que el acogerse a este régimen, [...], funciona como una opción (art. 119.3), pues si respecto de un ejercicio no se ha optado en plazo y cumplido lo que ese art. 53.3 dispone, para ese ejercicio ya no cabrá acogerse con posterioridad, como ese propio art. 53.3 recoge.

Sin embargo, en el I. s/ Soc. también hay otros "Regímenes especiales" cuya aplicación no puede tildarse más que de derecho (art. 120.3), como el de "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión" (Capítulo XII del Título VII), que es un régimen ciertamente singular, pues, según el art. 114, sólo por el hecho de cumplir los requisitos establecidos [propriadamente el requisito único del art. 108, que consistente en tener cifra de negocios por debajo del límite previsto], y salvo que de acuerdo con lo previsto en el art. 28 deba tributar a un tipo diferente del general, una entidad tributa aplicando unos tipos impositivos más reducidos; lo que, ya de por sí solo, es un buen incentivo fiscal".

Por tanto, la opción requiere de un acto que vincule al contribuyente a ese régimen, mientras que el derecho se aplica per se, sin necesidad de que el contribuyente solicite su aplicación.

Una vez realizada esta precisión no cabe ninguna duda de que el régimen de grupo de entidades es una opción:

- Según el artículo 163 sexies.Uno LIVA: "El régimen especial del grupo de entidades se aplicará cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación".

- Según el artículo 163 sexies.Tres LIVA: "Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo y decidan aplicar este régimen especial [...]".

- Según el artículo 163 nonies.Uno LIVA: "Las entidades que apliquen el régimen especial".

- Según el artículo 163 nonies.Cuatro LIVA, la entidad dominante deberá: "1.ª Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información: a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial [...]".

Por tanto, no cabe ninguna duda de que este régimen no se aplica por el mero hecho del cumplimiento de los requisitos, sino que además requiere que la entidad comunique que va a aplicarlo, es decir, opte por él.

Una vez determinada la naturaleza del régimen como una opción, debe determinarse si resulta aplicable el régimen general de las opciones, previsto por el artículo 119.3 LGT, según el cual:

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

A su vez, el concepto declaración se encuentra previsto por el artículo 119.1 LGT, según el cual:

"Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos".

Así, no puede dudarse de que la comunicación se trata de una declaración, puesto que manifiesta un hecho relevante para la aplicación de los tributos. En este mismo sentido, la resolución de 31 de enero de 2013 (RG 00/06477/2011), en la que se trataba la comunicación para aplicar el régimen de trabajadores desplazados a territorio español previsto por el artículo 93 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concluyó:

"En este supuesto la norma reglamentaria, el artículo 116, es clara al indicar que estamos ante una opción que debe ejercitarse con la presentación de una declaración, en concreto de una declaración establecida ad hoc

para ello: "1. El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses (...) 2. La opción se ejercerá mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento."

Pues bien, no puede dudarse, que esta denominada comunicación es una especie del género de las declaraciones [...]"

Asimismo, señala este TEAC en la resolución de 4 de abril de 2017 (RG 00/01510/2013):

"En concreto, las posibilidades que se pueden dar son las siguientes:

[...]

- Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del período reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho período reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos".

Por tanto, en el caso concreto, como no se ha declarado en plazo, el reclamante no puede optar por la aplicación del régimen. A la misma conclusión llegó la resolución de 31 de enero de 2013 (RG 00/06477/2011):

A la vista de lo expuesto, la consecuencia de la falta de formulación de la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español en el plazo previsto también es clara y, si bien no la encontramos explicitada en el artículo 93 de la ley del IRPF que regula dicho régimen especial, se encuentra en la regla general del citado artículo 119.3 de la LGT: la falta de opción expresa, a través de la presentación de la oportuna declaración, durante el plazo concedido para ello por la normativa tributaria, determina la imposibilidad de rectificar lo hecho, lo no hecho en este caso, de modo que habrá decaído la posibilidad de optar por el conocido como régimen de "impatriados."

Por todo ello, de acuerdo con la normativa nacional, la consecuencia de la presentación fuera de plazo es la inaplicación del régimen, como dictaminó la Administración tributaria y el TEAR de Madrid.

Octavo.

Por último, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en relación con el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE. Así, en la sentencia de 16 de julio de 2015, asuntos acumulados C-108/14 y C-194/14, Larentia + Minerva, concluyó:

46. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, como prevé la citada disposición, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Por tanto, el TJUE considera que dicho régimen sólo se puede limitar por medidas que tengan la finalidad de luchar contra la evasión o el fraude fiscales. Sin embargo, no ha sido más específico en relación a sus consideraciones sobre qué es o no necesario para tales objetivos.

Por ello, este Tribunal debe proceder a analizar si la obligación de comunicar en plazo la opción de tributar por el régimen especial de grupos de entidades es necesaria para un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del impuesto y prevenir el fraude, para lo cual, es necesario analizar previamente el contenido del régimen del grupo de entidades. Dicho régimen, a su vez, contiene la opción del artículo 163 sexies.Cinco LIVA, por lo que se pueden distinguir dos regímenes distintos:

- Sin optar por el artículo 163 sexies.Cinco LIVA. En este caso, en resumen, de acuerdo con el artículo 163 nonies LIVA, cada entidad debe presentar su autoliquidación, sin efectuar pago alguno ni solicitar la devolución o compensación correspondiente; además, la entidad dominante deberá presentar una autoliquidación agregada periódicamente, realizando el ingreso o solicitando la devolución o compensación correspondiente.

- Habiendo optado por el artículo 163 sexies.Cinco LIVA. En este caso, en resumen, de acuerdo con los artículos 163 sexies.Cinco y 163 octies LIVA, además de cumplir con lo mencionado en el supuesto anterior, la determinación de la base imponible en las operaciones intragrupo sigue una regla especial, las entidades pueden renunciar a las exenciones del artículo 20.Uno LIVA en sus operaciones intragrupo y las operaciones intragrupo constituyen un sector diferenciado.

En primer lugar, resulta indubitado que la obligación de comunicar resulta imprescindible para evitar el fraude, puesto que la Administración debe conocer si un contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen, puesto que en caso contrario no sabría si en aplicación de dicho régimen no está ingresando el resultado de la autoliquidación correctamente o si, por el contrario, tiene una deuda en período ejecutivo.

En segundo lugar, dado que el contribuyente puede optar por un régimen avanzado (opción por el artículo 163 sexies.Cinco LIVA) que afecta a la tributación de las operaciones, no resulta admisible que se pueda comunicar la opción con posterioridad a la realización de operaciones cuya tributación se ve afectada por esa comunicación. En este sentido, la comunicación tardía podría generar un perjuicio al control administrativo necesario para evitar el fraude o la evasión fiscales.

Por todo ello, este Tribunal considera que dicho plazo es necesario para la aplicación de este régimen sin que se produzca un perjuicio al control administrativo necesario para evitar el fraude y la evasión fiscales.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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