

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083954

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 5788/2018

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Grupo de entidades. La cuestión de fondo se centra en determinar si procede el cómputo de las operaciones intragrupo a efectos de calcular la prorata general aplicable, en interpretación de la normativa vigente al tiempo de los hechos controvertidos, así como analizar la incidencia que la modificación legislativa operada por la Ley 28/2014, tiene sobre dicha cuestión.

En primer lugar, el Régimen Especial de Grupo de Entidades se encuentra regulado en los arts. 163.quinquies a 163.nonies de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y en los arts. 61.bis a 61.sexies del RD 1624/1992 (Rgto IVA). Es un régimen opcional que implica la consideración del grupo como una unidad económica de decisión de forma que, aunque se encuentre integrado por entidades jurídicamente independientes, en su relación con terceros se manifiestan como una unidad empresarial o económica.

En el ámbito de la imposición indirecta lo anterior supone que se permita la compensación de los saldos correspondientes a las liquidaciones de las empresas que forman parte del grupo de entidades y que el valor añadido en las operaciones intragrupo quede libre de imposición, lográndose un diferimiento importante en el gravamen del valor añadido, puesto que éste sólo se somete a tributación cuando el grupo se relaciona con terceros, pero no cuando las operaciones se realizan entre entidades del grupo. Esto se consigue, fundamentalmente, mediante la definición de una regla especial de base imponible para estas operaciones y la configuración de las operaciones como un sector diferenciado, permitiéndose deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones -apdos. Uno y Tres del art. 163.octies de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-.

De lo anterior cabe interpretar que no tiene cabida la consideración de las operaciones entre las entidades del grupo para el cálculo de una prorata general, puesto que, respecto al sector diferenciado de las operaciones intragrupo, no cabe considerar inputs comunes al mismo y otras actividades, dado que el régimen de deducción que se configura respecto a dicho régimen excluye tal posibilidad. Las cuotas se habrán deducido de forma total -para los destinados total y directamente- o de forma proporcional -para los destinados parcial o indirectamente-.

Esta excepción en el régimen especial de grupos no sólo resulta de la delimitación objetiva que se hace del sector diferenciado, que señala un régimen particular en cuanto a las deducciones a practicar, sino que se establece de forma clara en el inciso inicial del segundo párrafo del art. 163.octies.tres de la Ley del Impuesto que, de forma expresa, excepciona el art. 101.uno párrafo 4º de la misma norma, para establecer la deducción de las cuotas correspondientes al sector diferenciado de las operaciones intragrupo sin la aplicación de la prorata general de la empresa en relación con los bienes y servicios de uso parcial en dicho sector diferenciado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 101, 163. quinquies, 163.sexies, 163.octies y 163.nonies.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), arts. 61.bis, 61.sexies y 71.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 69 y 237.

Código Civil, art. 5.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 48.

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

Se han visto las presentes reclamaciones económico-administrativas, interpuestas por **XZ SA (NIF: ...)** contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación, derivado del acta de disconformidad **A02-...5**, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del Grupo de entidades IVA **a/08**, de los periodos de junio a diciembre del ejercicio 2010, notificado con fecha 17 de octubre de 2018.

- Acuerdo de liquidación, derivado del acta de disconformidad **A02-...4**, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del Grupo de entidades IVA **a/08**, de los periodos mensuales correspondientes al ejercicio 2011, notificado con fecha 17 de octubre de 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05788-2018	31/10/2018	13/11/2018
00-05786-2018	31/10/2018	13/11/2018

Segundo.

El 21 de julio de 2014 se iniciaron, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, actuaciones de comprobación e investigación en relación con el grupo de entidades IVA **a/08**, cuya sociedad dominante es **XZ SA**, por los periodos que van de junio de 2010 a diciembre de 2011.

El plazo de las actuaciones se amplió de 12 a 24 meses, de conformidad con lo previsto en el artículo 184 del RGAT.

Del mismo modo, en el curso de las actuaciones, se computaron dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración por un total de 829 días.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, se formalizó, en fecha 10 de abril de 2018, acta de disconformidad **A02 ...5**, con la que se completaba la regularización practicada en conformidad mediante acta de la misma fecha, en relación a los periodos 06/2010 a 12/2010.

Derivada del acta de disconformidad referida, se dictó acuerdo de liquidación por los periodos 06/2010 a 12/2010, resultando un importe a ingresar de 7.464.018,16 euros (5.553.162,34 euros de cuota y 1.910.855,82 euros de intereses de demora).

Por su parte, el 10 de abril de 2018, se formalizó acta de disconformidad **A02...4**, en relación a los periodos 01/2011 a 12/2011.

Derivada del acta de disconformidad anterior, se dictó acuerdo de liquidación por los periodos 01/2011 a 12/2011, resultando un importe a ingresar de 11.104.111,19 euros (8.579.093,75 euros de cuota y 2.525.017,44 euros de intereses de demora).

Ambos acuerdos constan notificados el 17 de octubre de 2018.

Tercero.

Ambos acuerdos de liquidación señalan, entre sus antecedentes de hecho:

"3. La presente acta ciñe exclusivamente su contenido a la regularización tributaria de aquellos hechos respecto de los cuales la representación de la entidad dominante ha manifestado expresamente su disconformidad, por lo que se complementa con la (...), de esta misma fecha.

En la propuesta de regularización contenida en esta acta el único motivo de disconformidad consiste en el cálculo de la prorrata común, en la parte que se refiere a la no inclusión en el numerador y en el denominador de la misma de las bases de la facturación entre empresas del grupo que se acogieron al Régimen de Entidades (REGE).

La entidad incluyó los importes del régimen especial de grupo de entidades (REGE), tanto en el numerador (volumen de operaciones realizadas con entidades pertenecientes al grupo sujetas y exentas a las que renuncia a la exención) como en el denominador (volumen total de operaciones con entidades del grupo).

La inspección entiende que dicha integración de las operaciones intragrupo del REGE es improcedente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 octies Tres párrafo 2º.

Por tanto, la modificación propuesta en la A02 consiste únicamente en el impacto sobre la cuota de IVA deducible que representa la diferencia entre el porcentaje de prorrata común calculado por la Inspección y el que se determinó a efectos de la liquidación efectuada en el acta de conformidad, de la manera que se detalla a continuación.

(...)".

Los acuerdos de liquidación señalan, en los fundamentos de derecho, en cuanto a la incidencia de las operaciones intragrupo del REGE en la determinación de la prorrata común:

"XZ (...) y las demás entidades integrantes del grupo a/08, acogido desde su constitución al REGE, se caracterizan porque en su mayoría tienen que aplicar la regla de prorata para determinar la parte de IVA soportado que procede deducir, dado que la actividad principal que desarrollan es la propia de las entidades financieras y de seguros, cuyas operaciones están en su mayor parte exentas de IVA.

En el ejercicio objeto del presente acuerdo, las entidades comprobadas calcularon el porcentaje de deducción o prorata común incluyendo en el numerador y en el denominador de la fracción el importe de las operaciones realizadas con otras entidades del grupo que se acogieron al REGE.

La inspección considera que las referidas operaciones intragrupo deben excluirse del cálculo de la prorata común. Esta consideración da lugar a la determinación de nuevos porcentajes de deducción, cuya diferencia con los porcentajes fijados en el acta de conformidad, simultáneamente incoada, origina la propuesta de liquidación contenida en la presente acta de disconformidad.

Dilucidar entre ambas posturas requiere poner de manifiesto que el REGE aparece regulado en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la LIVA y, conforme a esa regulación, cabe afirmar que este régimen especial tiene doble objetivo; uno, que persigue evitar los costes financieros derivados de la existencia de saldos de IVA a favor y en contra resultantes de las autoliquidaciones presentadas por las entidades del grupo; otro, que persigue eliminar los costes derivados del gravamen del valor añadido generado en el seno del grupo de entidades. Este doble objetivo permite diferenciar las siguientes modalidades o sectores del REGE:

- De contenido general, o nivel básico, para dar cumplimiento al primer objetivo antes enunciado mediante un sistema de compensación de saldos.

- De contenido ampliado, o nivel avanzado, en cumplimiento del segundo objetivo antes apuntado supone la aplicación de reglas especiales relativas a la determinación de la base imponible y al régimen de deducciones.

En el presente caso, a tenor de la cuestión planteada, nos hallamos ante el nivel avanzado que, como señala la inspección y admite la entidad, pretende dejar libre de gravamen el valor añadido en las operaciones intragrupo de manera que el valor añadido que se genera por el grupo sea gravado cuando el grupo se relaciona con terceros, lo que supone un diferimiento tributario.

Sin embargo, la entidad en sus alegaciones, cuestiona la manifestación contenida en el informe inspector referida a que el mecanismo arbitrado por la norma para lograr el indicado objetivo "implica dejar sin efecto las operaciones intragrupo". Esta manifestación no cabe interpretarla en el sentido de que se produzca una eliminación de las operaciones intragrupo, puesto que, a diferencia del régimen de consolidación del Impuesto sobre Sociedades, en el REGE no se produce tal eliminación. Por ello, la afirmación de la inspección ha de entenderse en el sentido de que en el IVA las operaciones intragrupo mantienen su propia sustantividad y efectos, pero se establece un régimen especial que, como se acaba de indicar, deja sin gravamen el valor añadido dentro del grupo y conlleva un diferimiento.

La técnica que se sigue para alcanzar dicho objetivo consiste en establecer unas reglas especiales, como también se ha señalado. Entre esas reglas, dada la naturaleza de la cuestión aquí planteada, procede examinar a continuación las relativas a la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones intragrupo.

A tal efecto el artículo 163.octies Tres de la LIVA, vigente en el ejercicio 2010, establece:

(...)

El art. 101 Uno, párrafos cuarto y quinto, establece:

(...)

Estos párrafos del artículo 101 contemplan; el primero, la regla general relativa a que la deducción de las cuotas se determinará en función de la prorata general de la entidad que las haya soportado; el segundo, las excepciones relativas a los regímenes especiales que expresamente menciona.

El artículo 163 octies Tres viene a establecer en los párrafos antes reproducidos; por un lado, que el conjunto de las operaciones intragrupo que realiza una entidad del grupo que ha optado por el REGE avanzado, constituye un sector diferenciado; por otro lado, que cada entidad puede deducir las cuotas correspondientes al sector diferenciado de las operaciones intragrupo sin aplicación de la prorata general de la empresa en relación con los bienes y servicios de uso parcial en ese sector diferenciado

Por tanto, el REGE supone una excepción al régimen general. Así lo reconoce expresamente el párrafo segundo del artículo 163 octies Tres y así se desprende de su apartado Uno, que en relación con la determinación de la base imponible establece un cómputo parcial de los bienes y servicios para su inclusión en el sector diferenciado en proporción a su uso en las operaciones intragrupo.

Lo anterior lleva a interpretar que con la expresada normativa las operaciones del sector diferenciado del REGE no deben tenerse en cuenta en la fracción del cálculo de la prorrata común de los demás sectores diferenciados, de manera que en un supuesto como el aquí tratado, en el que existen bienes y servicios que se usan parcialmente en las operaciones intragrupo y en parte también en otros sectores diferenciados, ha de darse el siguiente tratamiento a las cuotas soportadas en las adquisiciones de tales bienes y servicios:

- Por la parte proporcional en que deban considerarse incluidos en el sector de las operaciones intragrupo, se deducirán en su integridad las cuotas correspondientes.
- Por la parte restante en que deban considerarse afectos a los restantes sectores diferenciados, se deducirán conforme a la prorrata común que corresponda y de la que no forman parte las operaciones intragrupo.

La entidad manifiesta en su escrito de alegaciones que el artículo 163 octies tres, efectivamente, regula una excepción, pero solo en cuanto excluye la aplicación de la regla de prorrata permitiendo la deducción íntegra de la parte proporcional del IVA soportado en las operaciones intragrupo, pues no admite que esa excepción suponga excluir del cálculo de la prorrata común dichas operaciones.

Alegando, que solo así tiene sentido la referencia que el artículo 163 octies Uno, párrafo segundo, hace al artículo 101.

No cabe admitir dicha alegación de acuerdo con lo anteriormente argumentado y teniendo en cuenta, además, que aun cuando el cruce de referencias entre preceptos a que alude la entidad, es cierto que genera dudas interpretativas, cierto es también que estas dudas se han resuelto en virtud de la Ley 28/2014 que modifica diferentes preceptos de la LIVA, entre ellos, los preceptos antes reproducidos, cuya redacción se modifica en los siguientes términos:

(...)"

En respuesta a la alegación de la entidad, los acuerdos señalan el carácter aclaratorio de la modificación normativa invocada, de modo que la regularización no supone una aplicación retroactiva de la normativa sino que deriva de la interpretación que se desprende de la redacción anterior, confirmada por la modificación señalada.

Cuarto.

No conforme con los acuerdos de liquidación, señalados anteriormente, la entidad interesada interpuso, el 31 de octubre de 2018, sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que fueron tramitadas con los números de referencia 00-05786-2018 y 00-05788-2018, respectivamente.

Puestos de manifiesto los respectivos expedientes, la entidad presentó escrito, señalando que el único motivo de la regularización inspectora no aceptado es el relativo al cómputo de las operaciones intragrupo en el cálculo de la prorrata común en los ejercicios comprobados (junio de 2010 a diciembre de 2011). Indica, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Es conforme a Derecho computar las operaciones intragrupo en el cálculo de la prorrata de los periodos objeto de regularización, de conformidad con lo previsto en los artículos 163 octies y 101 párrafo 4º de la Ley del IVA, en su redacción vigente en los ejercicios objeto de comprobación.

- No procede una aplicación retroactiva de la modificación introducida en el artículo 101 de la Ley del IVA por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Cuestiona, en este sentido, el carácter aclaratorio que la Administración predica de la modificación normativa referida.

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.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resultan ajustados a Derecho los acuerdos de liquidación dictados por la Administración.

Cuarto.

Con carácter previo a entrar a conocer de la cuestión de fondo que ofrece el expediente, que se plantea como único motivo de regularización frente al que la entidad manifiesta su disconformidad, quiere, este Tribunal, referirse a una cuestión formal no abordada en el acuerdo ni planteada por el reclamante.

Así, en relación con el orden de resolución de las cuestiones a resolver, el presente TEAC recuerda, de forma reiterada, el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones materiales o de fondo, sirva por todas las resoluciones R.G. 00-00360-2010, de 21 de junio de 2012, R.G. 00-00107-2010, de 19 de octubre de 2012, y R.G. 00-05860-2011, de 19 de septiembre de 2013.

Por ello, previamente y en uso de las facultades revisoras previstas en el artículo 237.1 de la LGT, debe analizarse si está prescrito, en relación a alguno de los periodos objeto de comprobación, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En este sentido, señala el referido artículo 237.1 de la LGT:

"1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones."

Y, en relación a la prescripción, señala el artículo 69.2 de la LGT: *"La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario"*.

Quinto.

Como hemos señalado en los antecedentes de hecho, las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron el 21 de julio de 2014.

El objeto del procedimiento fue el IVA de los periodos 06/2010 a 12/2011.

La posible prescripción del derecho a liquidar se plantea en relación al periodo de junio de 2010.

El artículo 66 de la LGT, relativo a los plazos de prescripción señala:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...)"

Por su parte, en cuanto al cómputo de los plazos de prescripción, señala el artículo 67 de la LGT:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación."

Ha de tenerse en cuenta que la norma tributaria no incorpora ninguna previsión específica acerca de cómo debe computarse el plazo, por lo que resultan de aplicación las reglas generales del cómputo de los plazos previstas en Derecho administrativo y Derecho civil.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 5 del Código Civil y el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (derogado por la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) vigente al tiempo de los hechos controvertidos, y teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en interpretación de los mismos (entre otras, la de 18 de diciembre de 2002, 27 de enero de

2003, 2 de diciembre de 2003 y 28 de abril de 2004) "el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil, de "fecha a fecha", para lo cual se inicia al día siguiente (...) y concluye el día correlativo (...) en el mes de que se trate".

El plazo de prescripción se configura en años, iniciándose el cómputo el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario previsto para la presentación de la autoliquidación y concluyendo el mismo día del año que corresponda. Por tanto, a partir de dicho día, que coincide con el de finalización del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, transcurridos 4 años, no podrá ejercer, la Administración, su derecho a liquidar.

Señala, el artículo 71.4 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en su redacción vigente al tiempo de los hechos controvertidos:

"4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones que a continuación se indican deberán presentarse en los plazos especiales que se mencionan:

1.º La correspondiente al período de liquidación del mes de julio, durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores.

2.º La correspondiente al último período del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores de este apartado, el Ministro de Hacienda, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía telemática."

En el caso que nos ocupa, y tal como se desprende de los acuerdos de liquidación impugnados, el periodo de liquidación resulta mensual.

Así, y no constando ampliación alguna del plazo por razones técnicas, la autoliquidación correspondiente a junio de 2010, debió presentarse hasta el 20 de julio de 2010.

Figura en el expediente la presentación de la misma el 19 de julio de 2010.

Por su parte, la cuestión referida al carácter interruptivo de la prescripción, de la presentación de la declaración resumen anual, referida a cada ejercicio, fue resuelta definitivamente por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de mayo de 2020 (Recurso n.º 5962/2017) que señala que "el cambio de régimen jurídico en cuanto no deben acompañarse al modelo las liquidaciones trimestrales (argumento esencial del Tribunal Supremo) obligan a modificar la doctrina legal y afirmar que el modelo 390 carece de eficacia interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los períodos mensuales o trimestrales del período anual correspondiente."

A la fecha en que se inician las actuaciones inspectoras, el 21 de julio de 2014, el derecho a practicar liquidación del periodo correspondiente a junio de 2010 habría prescrito, ya que el plazo de 4 años previsto concluyó el 20 de julio de 2014, y no consta en el expediente acto adicional que resulte interruptivo de la prescripción correspondiente al periodo referido.

Así, con independencia de lo que resulte del pronunciamiento referido a las cuestiones de fondo, sustanciales o materiales que ofrece el expediente, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar el concepto IVA de junio de 2010.

Sexto.

Sentado lo anterior, procede entrar a conocer de la cuestión de fondo que ofrece el expediente y que se centra en determinar si procede el cómputo de las operaciones intragrupo a efectos de calcular la prorrata general aplicable, en interpretación de la normativa vigente al tiempo de los hechos controvertidos, así como analizar la incidencia que la modificación legislativa operada por la Ley 28/2014, tiene sobre dicha cuestión.

En este sentido, resulta fundamental determinar las peculiaridades que presentan las deducciones a practicar en el seno del régimen especial del grupo de entidades en IVA (REGE, en adelante).

Séptimo.

En nuestro Ordenamiento el régimen referido se encuentra regulado en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) y en los artículos 61 bis a 61 sexies del Reglamento del IVA.

La razón de ser de los regímenes especiales de los grupos de empresas es la consideración de los mismos como unidades económicas de decisión tales que, aunque integren entidades jurídicamente independientes, lo cierto

es que en su relación con terceros se manifiestan como una unidad empresarial o económica como consecuencia de la influencia que la entidad dominante ejerce sobre el resto de las empresas del grupo.

En el ámbito de la imposición indirecta, el régimen especial referido atiende, igualmente, a la consideración del grupo como unidad económica, disponiendo al efecto:

- la compensación de los saldos deudores y acreedores de las empresas del grupo que estén aplicando el régimen especial
- que el valor añadido en las operaciones intragrupo quede libre de imposición, ello a través, fundamentalmente, de la definición de una regla especial de base imponible para estas operaciones.

El REGE se configura como un régimen voluntario, no solo porque resulte aplicable, únicamente, a opción del contribuyente, sino porque, decidida su aplicación, hay varias opciones en la definición de su alcance, tanto en cuanto a su delimitación subjetiva como en cuanto a la configuración que se le quiera dar.

Así, el régimen especial admite dos configuraciones o niveles:

- En el primero de ellos, se admite la compensación de saldos correspondientes a las liquidaciones de las empresas que forman parte del grupo de empresas, dando cumplimiento a un primer fin de neutralidad financiera.
- El segundo nivel supone un tratamiento especial de las operaciones intragrupo que, en síntesis, deja sin gravamen el valor añadido dentro del grupo, haciendo que las estructuras organizativas que se adopten por los grupos de empresas resulten, al menos en líneas generales, inocuas desde el punto de vista del tributo. Con ello se cumple el objetivo de lograr un diferimiento importante en el gravamen del valor añadido, ya que este sólo se somete a tributación cuando el grupo se relaciona con terceros, pero no cuando las operaciones se realizan entre entidades del grupo.

Este segundo nivel, que es el que aplica el grupo de entidades en el caso que nos ocupa, consiste en:

- La determinación de la base imponible de las operaciones, que se fija en los costes con IVA en que se hubiera incurrido.
- La posibilidad de renunciar a las exenciones aplicables.
- La configuración de las operaciones como un sector diferenciado.

Así, uno de los elementos sobre los que se construye el tratamiento de las operaciones intragrupo en el régimen especial de los grupos de entidades es el régimen de deducciones aplicable en relación con dichas operaciones.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que, en las operaciones intragrupo, de lo que se trata en última instancia es de que el tratamiento que depara la Ley del IVA alcance un resultado equivalente al que se obtendría de la consideración de las entidades que aplican el régimen especial como un sujeto pasivo único, por lo que ésta ha de ser la pauta interpretativa que ha de seguirse en la resolución de ciertas dudas.

Octavo.

El artículo 163 octies de la Ley del IVA, referido al contenido del régimen especial del grupo de entidades señalaba, al tiempo de los hechos controvertidos (el subrayado es nuestro):

"Uno. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes que establece el artículo 107, apartados uno y tres, de esta Ley.

No obstante, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 101 a 119 y 121 de esta Ley, la valoración de estas operaciones se hará conforme a los artículos 78 y 79 de la misma.

Dos. Cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno.

Tres. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, las operaciones a que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al

que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

Por excepción a lo dispuesto en el párrafo 4.º del artículo 101.º de esta Ley, los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de esta Ley. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.

Cuatro. El importe de las cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y las reglas especiales establecidas en el apartado anterior. Estas deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada uno de los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Determinado el importe de las cuotas deducibles para cada uno de dichos empresarios o profesionales, serán ellos quienes individualmente ejerciten el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en dichos Capítulo y Título.

No obstante, cuando un empresario o profesional incluya el saldo a compensar que resultare de una de sus declaraciones-liquidaciones individuales en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades, no se podrá efectuar la compensación de ese importe en ninguna declaración-liquidación individual correspondiente a un período ulterior, con independencia de que resulte aplicable o no con posterioridad el régimen especial del grupo de entidades.

Cinco. En caso de que a las operaciones realizadas por alguna de las entidades incluidas en el grupo de entidades les fuera aplicable cualquiera de los restantes regímenes especiales regulados en esta Ley, dichas operaciones seguirán el régimen de deducciones que les corresponda según dichos regímenes."

Así, se establece que cuando se ejercite la opción a que se refiere el artículo 163 sexies.cinco de la ley del IVA, las operaciones intragrupo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales hubiera soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.

Esta medida, junto con la regla especial de la base imponible, se enmarca en la consecución del objetivo del no gravamen del valor añadido dentro del grupo. Así, la misma está orientada, ciertamente, al aislamiento de la deducción de las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se utilizan en la realización de las operaciones intragrupo.

A efectos de determinar las cuotas que resultan deducibles, será preciso estudiar la determinación de los bienes y servicios que se pueden considerar incluidos en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, análisis en el que habrá de tenerse en cuenta la interpretación de la norma conforme al Derecho comunitario y la razón de ser del propio régimen especial, partiendo de la configuración de la base imponible de las operaciones intragrupo y, en función de ella, la delimitación de los bienes que se deberán considerar incluidos en el sector diferenciado.

El objetivo del régimen especial consiste en que el IVA "pase a través" de las entidades que, dentro de los grupos de empresas, se interponen entre las entidades del grupo usuarias efectivas de los bienes y servicios adquiridos a terceros y dichos terceros, de manera que el impuesto llegue, sin merma ni menoscabo, a las referidas entidades usuarias. Así, a continuación, serán las citadas entidades usuarias de los servicios adquiridos a terceros los que deduzcan estas cuotas conforme al régimen de deducción que corresponda en función de las operaciones que realicen.

El sector diferenciado de las operaciones intragrupo, en caso de opción por el nivel avanzado, opera ope legis.

De acuerdo con el artículo 163 octies.tres de la Ley del IVA, del sector diferenciado forman parte los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de las operaciones intragrupo.

Las expresiones utilizadas en el artículo referido, son equivalentes a las que se emplean en el artículo 163.octies.uno, para la definición de la base imponible, por lo que parece que la interpretación de una y otra disposición habría de ser coincidente. Lo anterior se encuentra reforzado por el hecho de que, en última instancia, lo que se pretende con ambas disposiciones, la regla especial de base imponible y el régimen especial de deducciones, es dejar sin gravamen el valor añadido dentro del grupo de entidades.

En cuanto a los bienes y servicios utilizados total y directamente en operaciones intragrupo, no se plantean dudas en cuanto a su inclusión en el sector diferenciado.

Por su parte, en cuanto a los bienes y servicios utilizados parcial o indirectamente en operaciones intragrupo, la cuestión puede resultar un tanto más problemática, ya que tal inclusión se realiza en función del uso de tales bienes y servicios en las referidas operaciones.

Este cómputo parcial supondría, por su propia configuración, una excepción a lo dispuesto con carácter general en el artículo 101. Uno de la Ley del IVA, que para los bienes y servicios que se utilicen en común en varios sectores diferenciados de actividad determina su deducción en función de la prorrata general de la entidad.

Esta excepción en el régimen especial de grupos no sólo resulta de la delimitación objetiva que se hace del sector diferenciado, que señala un régimen particular en cuanto a las deducciones a practicar, sino que se establece de forma clara en el inciso inicial del segundo párrafo del artículo 163. octies. tres de la Ley del IVA que, de forma expresa, exceptiona el artículo 101. uno párrafo 4º de la Ley del IVA, para establecer la deducción de las cuotas correspondientes al sector diferenciado de las operaciones intragrupo sin la aplicación de la prorrata general de la empresa en relación con los bienes y servicios de uso parcial en dicho sector diferenciado.

Noveno.

Sentado lo anterior, las cuestiones que se plantean, en relación a la deducción de las cuotas soportadas, pasan por analizar, respecto de los bienes y servicios adquiridos, la afectación, total o parcial, directa o indirecta en la realización de las operaciones intragrupo, puesto que lo anterior determina la deducción que corresponda, en relación a los mismos, tal como ocurre a efectos de la determinación de la base imponible de dichas operaciones.

En la determinación anterior tiene especial importancia la obligación, establecida por la propia Ley del IVA, de llevar un sistema de información analítica específica que permita identificar el uso de cada bien o servicio utilizado en la realización de estas operaciones hasta su aplicación fuera del grupo.

En un siguiente paso habría de analizarse, en su caso, las deducciones dentro del sector diferenciado, en función de la naturaleza de las operaciones que lo configuran como generadoras o no del derecho a deducción. Tal cuestión no afecta al caso que nos ocupa, ya que nos encontramos, en la presente regularización, en la fase previa de determinar las cuotas soportadas que se afectan al sector diferenciado de las operaciones intragrupo.

La forma en que la entidad interesada aplica el régimen de deducciones, calculando una prorrata general en la que considera las operaciones intragrupo, junto con las operaciones realizadas con terceros, implica la consideración de inputs comunes, respecto de los que ha de determinarse la proporción en que resultan deducibles las cuotas soportadas en su adquisición.

En relación con lo anterior, como se ha señalado en los fundamentos de derecho previos, la incidencia de la existencia de este sector diferenciado en los inputs comunes, supone la excepción al régimen de deducciones que establece la Ley del IVA para los bienes y servicios que se utilizan de forma indistinta en varios sectores diferenciados de la actividad.

Así, tal como apuntamos, con carácter general, la deducibilidad de las cuotas que se soportan por la adquisición de bienes y servicios que se usan en distintos sectores diferenciados se determina conforme a la prorrata común que resulte para los sectores diferenciados de que se trate. Esto es lo que se desprende del artículo 101. uno cuarto párrafo de la Ley del IVA, que dispone al respecto:

"Uno. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La aplicación de la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a'), c') y d') de esta Ley.

Los regímenes de deducción correspondientes a los sectores diferenciados de actividad determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra b') de esta Ley se regirán, en todo caso, por lo previsto en la misma para los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión y del recargo de equivalencia, según corresponda.

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Por excepción a lo dispuesto en el párrafo anterior y siempre que no pueda aplicarse lo previsto en el mismo, cuando tales bienes o servicios se destinen a ser utilizados simultáneamente en actividades acogidas al régimen especial simplificado y en otras actividades sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, el referido porcentaje de deducción a efectos del régimen simplificado será del 50 por 100 si la afectación se produce respecto de actividades sometidas a dos de los citados regímenes especiales, o de un tercio en otro caso.

(...)"

No obstante, a diferencia de lo que ocurre con otros sectores diferenciados, el contenido que se establece respecto del REGE, analizado previamente, y la forma en que se configura el mismo, impide que pueda haber inputs comunes, esto es, bienes y servicios que se puedan considerar indistintamente en este sector y en el resto de la actividad, porque, como hemos señalado, la deducción de las cuotas en función de su afectación se ha determinado como parte de la configuración del régimen.

Por lo tanto, no tiene sentido hablar de una prorrata general de deducción para los inputs comunes al sector de las operaciones intragrupo y al resto de los sectores de la actividad.

Décimo.

Lo señalado por este Tribunal en los fundamentos de derecho anteriores, trata de abordar, desde un punto de vista teórico, las implicaciones del REGE, en cuanto a su configuración y contenido, y la interpretación adecuada de las disposiciones que lo regulan, atendiendo a la lógica que justifica el régimen.

Así, se puede decir que, a diferencia de lo que ocurre con otros sectores diferenciados en las actividades empresariales o profesionales, la forma en que se configura el sector diferenciado de las operaciones intragrupo impide que pueda haber inputs comunes, esto es, bienes y servicios que se puedan considerar usados indistintamente en este sector y en el resto de la actividad.

El corolario lógico de lo anterior es que, no habiendo bienes y servicios de uso común, no tiene sentido hablar de una prorrata general de deducción para los inputs comunes al sector de las operaciones intragrupo y al resto de los sectores de la actividad.

Ciertamente, siendo esta la interpretación adecuada, en cuanto al contenido del régimen y, en particular, en lo referido al régimen de deducciones, llama la atención el hecho de que el segundo párrafo del artículo 163.octies.uno de la Ley del IVA, señale la aplicación de las reglas generales de base imponible para la valoración de las operaciones a los efectos de una serie de artículos que cita de forma expresa, entre los que se incluye el artículo 101 de la ley del IVA que aborda, precisamente, la deducción de las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se usan de forma indistinta en varios sectores diferenciados de la actividad, generando una referencia cruzada que puede suponer, como se ha puesto de manifiesto, dudas en cuanto a la adecuada interpretación de la normativa que regula el régimen.

Como también se desprende del expediente, las dudas se han resuelto en la redacción dada a los artículos 101.uno y 163.octies de la Ley del IVA, por la modificación introducida por la Ley 28/2014.

Las cuestiones en cuanto a la entrada en vigor de la modificación, debatida en las alegaciones, no resulta del todo clara de la exposición de motivos. No obstante, considera este Tribunal, que la cuestión verdaderamente relevante es si, con independencia de la misma, que elimina en la práctica la referencia cruzada que generaba las dudas referidas, puede mantenerse, en relación con la redacción anterior, la interpretación llevada a cabo por la Inspección.

A estos efectos, considera este Tribunal, que la referida interpretación, en el sentido de que no procede el cálculo de una prorrata general que incluya las operaciones intragrupo, es la adecuada, a la vista de las especialidades que presenta el régimen en relación a la deducción de las cuotas del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios que se afecten, total o parcialmente, directa o indirectamente, en las operaciones que configuran el sector diferenciado de las operaciones intragrupo.

En relación a lo anterior han de tenerse en cuenta dos cuestiones relevantes en la redacción previa que, a juicio de este Tribunal, apoyan la interpretación referida.

En primer lugar, la referencia cruzada se establece en el apartado uno del artículo 163.octies, que se refiere a la forma en que se determina la base imponible, por lo que, en cualquier caso, la referencia al artículo 101 de la Ley del IVA pasaría por la determinación previa de la necesidad de considerar el cálculo de una prorrata general.

El apartado tres del referido artículo 163.octies de la Ley del IVA, que señala concretamente las implicaciones del REGE, en cuanto a la deducción de las cuotas, excluye expresamente la aplicación del artículo 101.uno párrafo 4º de la Ley del IVA, señalando en relación a la configuración del sector diferenciado de las operaciones intragrupo, cómo ha de determinarse la deducibilidad de los bienes afectos total o parcialmente, directa o indirectamente al mismo.

Así, pese a la referencia cruzada inicial y a que la modificación operada por la Ley 28/2014, haya resuelto las dudas al respecto, con la redacción anterior la interpretación adecuada resulta ser que no cabe la determinación de una prorrata general por bienes comunes al sector de operaciones intragrupo y a otros sectores de actividad.

Esto es, este Tribunal no comparte el planteamiento de la entidad recurrente en cuanto a que la Administración ha aplicado con carácter retroactivo la modificación operada sobre los artículos 101 y 163.octies de la Ley del IVA, por la Ley 28/2014. Ciertamente, tal modificación ha acabado con las dudas interpretativas a que podía conducir la redacción anterior, pero la regularización llevada a cabo no se apoya en tal carácter retroactivo, sino en la interpretación que había de hacerse de la redacción previa, al amparo de la propia configuración y finalidad del régimen, interpretación que, como hemos señalado, es compartida por este Tribunal.

Sentado lo anterior, podríamos referirnos, para reforzar la interpretación referida, a la finalidad del régimen de prorrata. El mismo pretende la deducción de las cuotas del IVA soportadas en aquellos bienes y servicios que se utilizan, de forma simultánea, en las distintas actividades desarrolladas, respecto de las que el régimen de deducción puede resultar diferente, para lo cual, habrá de determinarse la deducción en la proporción que resulte de las operaciones que generan el derecho a la deducción sobre el total de las operaciones desarrolladas.

No debemos olvidar que, respecto del sector diferenciado de las operaciones intragrupo, se ha establecido un régimen de deducción particular para aquellas cuotas por bienes y servicios utilizados parcial o indirectamente en el mismo, esto es, afectado sólo de forma parcial a las operaciones que integran este sector. Por tanto, resulta contrario a la lógica impuesta considerar tales operaciones en el cálculo de una prorrata general, ya que la deducción proporcional por tales bienes, en función de su afectación parcial o indirecta al sector, ya ha sido considerada, conforme al artículo 163.octies.tres de la Ley del IVA.

Así, la aplicación de la prorrata general tal como la efectúa la entidad, pudiera derivar de una interpretación literal de un párrafo concreto del artículo. Pero la misma olvida la interpretación sistemática que ha de atender a la completa configuración del régimen y a la finalidad del mismo.

Concluimos, por tanto, que la configuración y el contenido del REGE en IVA, en particular, lo referido en cuanto al régimen de deducciones de las cuotas por bienes y servicios destinados al sector diferenciado de las operaciones intragrupo, impiden considerar el cómputo de tales operaciones en el cálculo de una prorrata general.

Décimo primero.

De acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores procede:

- Estimar parcialmente la reclamación 00-05786-2018, anulando la liquidación correspondiente al periodo de junio del ejercicio 2010, por haberse resuelto la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación sobre el mismo, y confirmando el resto de la regularización practicada por la Administración, por los periodos que van de julio a diciembre de 2010, con base en la interpretación de la norma aplicable, en su redacción al tiempo de los hechos controvertidos

- Desestimar la reclamación 00-05788-2018, confirmando, este Tribunal, la regularización practicada por la Administración, con base en la interpretación de la norma aplicable, en su redacción al tiempo de los hechos controvertidos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas