



Roj: **SAN 6523/2023 - ECLI:ES:AN:2023:6523**

Id Cendoj: **28079230062023100880**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **6**

Fecha: **26/12/2023**

Nº de Recurso: **132/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000132 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 1067/2019

Demandante: GRUPO DANIEL ALONSO, S.L.

Procurador: DON RAMÓN RODRÍGUEZ NOGUEIRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SENTENCIA Nº :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D^a. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veintiséis de diciembre de dos mil veintitrés.

Se ha visto ante esta Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 132/2019, el recurso contencioso-administrativo formulado por el **GRUPO DANIEL ALONSO, S.L.**, representado por el procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de 20 de noviembre de 2018, relativo a la liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2007 y 2008, por importe de 2.107.599,41 euros.

Ha sido parte la Administración General del Estado defendida por el abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Por la actora se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en los términos expresados en el encabezamiento, acordándose su admisión mediante decreto, y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- Se formalizó la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando « *[e]n su día, sea dictada Sentencia, por la que se reconozca y declare: Que la resolución del TEAC, objeto de impugnación, no es conforme a Derecho, declarando su anulación conforme a las pretensiones aducidas por mi mandante en el presente escrito de demanda, y estimando las mismas, en consecuencia se anule y deje sin efecto las liquidaciones emitidas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la AEAT, fruto del procedimiento de comprobación inspectora, declarando nulo el Acuerdo de Liquidación derivado del Acta A02 número 72316755, correspondiente a la regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el período 4T 2007 a 4T 2008, y condenando en costas a la Administración Pública demandada. [...]* »

TERCERO.- El abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, pide la desestimación del recurso.

CUARTO.- Recibido el pleito a prueba, tras el trámite de conclusiones, quedó pendiente de señalamiento para votación y fallo, tras lo cual se señaló el día 11 de octubre del año en curso, fecha en que tuvo lugar.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. don Santos Gandarillas Martos, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo (TEAC) de 20 de noviembre de 2018 que desestimó la alzada contra la resolución dictada el 28 de noviembre de 2014 por el Tribunal Económico-Administrativo de Asturias (TEAR) que estimó en parte la reclamación económico-administrativa 33/13/14, formulada contra la liquidación derivada de acta de disconformidad A02-72316755, dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2007 y 2008, por importe de 2.107.599,41 euros.

La regularización llevada a cabo por la Administración Tributaria supuso una reducción del IVA deducible declarado por la entidad recurrente, el GRUPO DANIEL ALONSO S.L. (en lo sucesivo GRUPO DANIEL). Se centró en dos conceptos, en el primero corrigió la totalidad de la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de vehículos y prestaciones de servicios de mantenimiento e instalaciones. Consideró la inspección que solo procedía la deducción del 50%, porque no se había probado un porcentaje superior de afectación a la actividad de acuerdo con lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

En el segundo la Inspección, tras analizar la actividad desarrollada por el actor, llegó a conclusión que realizaba dos actividades diferenciadas, (i) la prestación de servicios de apoyo a la gestión a sociedades integrantes de su grupo, (ii) y otra actividad de carácter financiero mediante la concesión de préstamos y resultados derivados de la transmisión de participaciones.

En ambas, la entidad tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto y las dos eran actividades sujetas, no exenta la primera y exenta la segunda, lo que incidía en el régimen de deducción de cuotas soportadas. Por la existencia de sectores diferenciados le aplicó el régimen de deducción de conformidad con el artículo 101 de la LIVA. La regularización supuso una minoración de cuotas soportadas deducidas por la entidad.

Para comprender el verdadero alcance del debate que ha desembocado en el presente recurso, se hace imprescindible exponer los antecedentes más relevantes sobre los que va a girar la decisión que tomemos.

1.- El 9 de diciembre de 2011 se notificó por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias el inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el IVA, ejercicios 2007 y 2008, con carácter general. Las actuaciones afectaban al Impuesto sobre Sociedades y a Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo o profesionales, por estos los mismos ejercicios.

2.- El 28 de octubre de 2013 se incoó acta de disconformidad A02-72316755, confirmada por acuerdo de liquidación de 25 de noviembre de 2013, notificado el 4 de diciembre de 2013, del que resultaba una deuda tributaria a ingresar de 2.107.599,41 euros.

3.- La regularización determinó los siguientes extremos:



a) El GRUPO DANIEL se constituyó el 7 de febrero de 2002. Estaba integrado por las sociedades: TRATAMIENTO INTEGRAL DEL ACERO, S.A., TALLERES DANIEL ALONSO RODRÍGUEZ S.A., DANIMA INGENIERÍA AMBIENTAL S.A., DANIMA SUR S.A., TRATAMIENTO INTEGRAL DEL ACERO S.A., y TADARSA LOGISTICS S.L.

La actividad declarada por el GRUPO DANIEL en el Impuesto sobre Actividades Económicas estaba la clasificada en el epígrafe 849.7 Servicios de gestión administrativa. En las Memorias anuales de los ejercicios 2007 y 2008 el objeto social de la entidad se describía como la constitución y desarrollo de todo tipo de sociedades y negocios de cualquier índole, en España y en el extranjero, la participación directa e indirecta en otras sociedades ya constituidas, la prestación de toda clase de servicios y realización de actividades de estudio, investigación, asesoramiento, control, gestión y seguimiento en relación con la creación, establecimiento, planificación, promoción, financiación, organización y explotación de empresas y la compra, venta, tenencia, disfrute, administración y enajenación de valores.

La entidad era propiedad de cinco personas físicas integrantes de una misma familia, y era la entidad matriz o holding de un grupo empresarial centrado en la realización de trabajos de primera transformación del acero y de trabajos de grandes construcciones con acero, particularmente la fabricación de torres eólicas durante los años objeto de comprobación por encargo del grupo GAMESA.

b) La entidad dedujo en su totalidad cuotas soportadas por la adquisición de vehículos y por prestaciones de servicios de mantenimiento. La Inspección estimó deducibles las cuotas soportadas en un 50%, en cuanto no se probó un porcentaje superior de afectación a la actividad.

c) Tras analizar el objeto de la entidad, concluyó que realizaba dos actividades: (i) la prestación de servicios de apoyo a la gestión a sociedades integrantes de su grupo, y (ii) la actividad de carácter financiero vinculada con la anterior, teniendo ambas la característica de pertenecer al ámbito del IVA en tanto la entidad tenía la condición de empresario y desarrollaba actividades económicas a efectos del impuesto. Se trataba de dos actividades sujetas, no exenta la primera y exenta la segunda, lo que incidía en el régimen de deducción de cuotas soportadas. Consideró la Inspección que existían sectores diferenciados y aplicó el correspondiente régimen de deducción de conformidad con el artículo 101 de la LIVA, dando lugar a la minoración de cuotas soportadas deducidas.

4.- Contra el acuerdo de liquidación el GRUPO DANIEL interpuso reclamación económico-administrativa reclamación nº 33/13/14, TEAR de Asturias.

5.- El 28 de noviembre de 2014 el Tribunal Regional dictó resolución por la que estimó en parte la reclamación anulando el acuerdo de liquidación con el siguiente alcance:

a) Apreció falta de motivación en los denominados «costes de transacción atribuibles al precio de venta», y consideró que no era conforme a derecho el acuerdo de liquidación impugnado, « [d]ebiendo imputarse a "gastos generales" los gastos correspondientes a los servicios de conceptos preparación arranque nueva sociedad y ASESORÍA ORGANIZATIVA (Modelo de planificación y costes) respectivamente, con ocasión de la cesión de participaciones de las acciones de TADARSA EÓLICA (en el caso de GAMESA EÓLICA SL) y aplicar a las cuotas soportadas en la adquisición de dichos servicios la prorrata común a los dos sectores diferenciados, resultando deducibles dichas cuotas en la proporción resultante de dicha prorrata. [...] »

b) Ordenó la retrotraer las actuaciones para que se dictase una nueva liquidación debidamente motivada y « [u]na vez dictaminado qué costes de transacción son atribuibles o no al precio de venta, se emita un pronunciamiento sobre la deducibilidad del IVA soportado asociado a los mismos, en los explícitos términos de la sentencia del TJCE de 29/10/2009 (Asunto C 29/08 AB SKF) [...] »

5.- Contra la resolución de TEAR se dedujo recurso de alzada cuya desestimación es objeto de presente recurso.

SEGUNDO.- En su escrito de demanda invoca varios motivos para instar la anulación de la resolución del TEAC y de las actuaciones de las que trae causa, que podemos dividir entre motivos carácter formal donde cuestiona la improcedencia de la retroacción acordada y la falta de motivación del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, y otros de carácter sustantivo que atañen al fondo de la regularización practicada.

Vaya por delante que las dos primeras alegaciones no fueron planteadas ante el órgano de revisión y se traen por primera vez a debate con ocasión de la interposición del recurso contencioso-administrativo. Sin embargo, estamos de meras alegaciones que no mutan el objeto del recurso, o lo que es lo mismo la relación que existe entre la actividad de la Administración que se revisa y la pretensión impugnatoria de quien recurre. Como dijo entre otras las STS de 12 de marzo de 2019, recurso 44/2018 recordando a la de 13 de julio de 2015, recurso 3635/2013 « [n]o pueden plantearse en vía jurisdiccional pretensiones o cuestiones nuevas que no hayan sido



planteadas previamente en vía administrativa, aunque pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada. [...]».

Vayamos en primer término con la decisión del TEAR que acordó la retroacción de actuaciones. Dice que solo cabe cuando estamos ante la infracción de defectos formales o por vicios de procedimiento. La función propia de la retroacción de las actuaciones es la de depurar el procedimiento de sus vicios invalidantes, pero no la de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar la liquidación. La resolución del TEAR provocó que la liquidación impugnada fuera anulada y expulsada del mundo jurídico, por lo que resulta improcedente que se reabra un procedimiento de comprobación.

Para resolver esta alegación conviene recordar la jurisprudencia dictada sobre esta cuestión, entre otras en las SsTS de 26 de marzo de 2012, recurso 5827/2009; 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012; 29 de septiembre de 2014, recurso 1014/2013; o 15 de junio de 2015, recurso 1551/2014. Esta última fue tajante cuando afirmó que *« [I]a Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero no le cabe retrotraer actuaciones salvo en los casos expresados, por lo que, cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. [...]»*. En este sentido, concluyó la STS de 19 de enero de 2019, recurso 1094/2017 que *« [s]on de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; solo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. [...]»*.

Conforme a esta jurisprudencia, como acertadamente apunta la actora, no cabía hablar de retroacción de actuaciones, cuando en un supuesto como el abordado por el TEAR, la razón que las que se tomó la decisión de anular la liquidación fue por el fondo y por motivos de carácter sustantivo.

No obstante, y a pesar de las acertadas críticas de la actora, lo que materialmente llevó a cabo la resolución del TEAR, a pesar de la expresión utilizada, no fue una anulación con retroacción y reposición de las actuaciones al momento del procedimiento en que tuvo lugar el vicio invalidante, sino simplemente la anulación con posibilidad de que la Administración Tributaria dictara nueva liquidación conforme a los criterios fijados por el órgano de revisión.

El que sea dictada una nueva liquidación, cuando la inicialmente impugnada ha sido anulada en todo o en parte, con carácter general, ha sido expresamente reconocida por nuestro Tribunal Supremo. En la sentencia de 29 de diciembre de 1998, recurso 4678/1993, se dijo que *« [I]a anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. (...) la Administración no solo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda [...]»*; y en la posterior de 29 de junio de 2009, recurso 86/2008, en la que se reitera que *« [I]a anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados [...]»*.

La conclusión a la que podemos llegar es, que al margen de que la terminología utilizada fuera la correcta, la anulación por TEAR lo fue por motivos de fondo, por lo que no cabía hablar de retroacción de actuaciones en sentido estricto. Sin embargo, ese pronunciamiento no significaba que la Administración Tributaria, en ejecución de lo dicho por el órgano de revisión, y acto seguido, no pudiera dictar nueva liquidación corrigiendo los defectos o errores de motivación advertidos. Y para ello no fue necesario ni completar lo ya actuado ni llevar a cabo nuevas comprobaciones o nuevos requerimientos para integrar las actuaciones de la inspección.

TERCERO.- En segundo lugar, cuestiona la procedencia de la ampliación del procedimiento inspector por otros 12 meses, puesto que no estaba debidamente motivado y se trató de una simple argucia para ganar tiempo.

La motivación del acuerdo de ampliación ha sido exigida por varias sentencias del Tribunal Supremo. Ha dicho la STS de 6 de junio de 2012, recurso 6093/2008, que la posibilidad de ampliar el plazo no constituye una potestad discrecional de la Administración tributaria y necesita estar debidamente motivada. No basta la simple cita de los preceptos legales en que se ampara el acuerdo. Sin embargo, como recuerda la STS de 17 de marzo de 2016, recurso 1775/2014, debido la prolija casuística, ha de ser analizada en concordancia con los hechos que en el expediente concurren. Esto explica que siempre sean determinantes las específicas circunstancias de cada caso las que determinen la justificación de la decisión de ampliación del plazo de las actuaciones.



En el supuesto enjuiciado el acuerdo de ampliación del plazo por doce meses, notificado el 19 de octubre de 2012, se justificó en atención en atención « [a]l importe neto de la cifra anual de negocios de los ejercicios 2007 y 2008, tanto del grupo en su conjunto, como de tres sociedades integrantes de él, de acuerdo con las Cuentas Anuales auditadas y depositadas en el Registro Mercantil, se halla claramente por encima del volumen de operaciones requerido para la obligación de auditar cuentas que, de conformidad con el artículo 175.1 b) y 203.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , se encuentra fijado en 5.700.000 euros. Conjuntamente con el elevado volumen de operaciones, es un hecho cierto la realización de operaciones vinculadas entre las sociedades del grupo fiscal y mercantil y su tributación en el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, la complejidad real del procedimiento se revela en el contenido de lo actuado y los hechos comprobados que se concretan en la investigación y revisión de dos beneficios fiscales a los que se ha acogido el obligado tributario, en el que han participado cuatro diferentes sociedades del grupo fiscal y que ha tenido sus consecuencias en el Modelo 220 de los años que se están comprobando y que ha tenido un efecto acumulado en términos de menos ingreso que supera ampliamente los diez millones de euros. [...]». Como apunta el acuerdo de liquidación debían comprobarse las deducciones en la cuota por doble imposición de dividendos por las reservas generadas por sociedades cuyas participaciones habían sido objeto de venta y cuya tenencia se remontaba en algunos casos a más de una década, y por reinversión de beneficios extraordinarios de la plusvalía por la venta anterior y la subsiguiente reinversión el participaciones accionariales en una sociedad no residente que exige la verificación de requisitos más allá de nuestra fronteras y vinculados a inversiones directas de otra empresa integrante del grupo.

Vistos los términos recogidos en el acuerdo de ampliación del plazo de duraciones de las actuaciones inspectoras y las razones explicadas por el de liquidación, la justificación de la prolongación del plazo estuvo suficientemente motivada. Estamos ante un supuesto que coincide en parte con el examinado por la en STS de 11 de abril de 2013, recurso 2414/2010, cuando dijo que « [p]uede resultar evidente que la referencia al volumen de operaciones y pertenecer a un grupo, cuando se trata de actuaciones inspectoras parciales, sobre una determinada operación, por ejemplo, está vacía de contenido, puesto que resultan per se circunstancias indiferentes para el desarrollo normal de dicha concreta actuación, en cuyo caso parece imprescindible dotar de contenido suficiente para justificar motivadamente el por qué dichas circunstancias representan un supuesto de especial complejidad. Sin embargo, en otras ocasiones, como es el caso, no es necesario mayor concreción porque la especial complejidad de la concreta actuación inspectora resulta obvia por la mera circunstancia del elevado volumen de operaciones y que expresamente se concretan y por formar parte de un grupo, atendiendo a las actuaciones inspectoras que se llevaban a cabo. [...]».

Esta alegación, como la anterior, no pueden ser acogidas.

CUARTO.- En cuanto al fondo de la disputa la demandante se centra en cuestionar, con carácter general, la inexistencia de actividad económica y la improcedencia de sectores diferenciados, que acto seguido desdobra en (i) la inexistencia de actividad económica financiera, como actividad empresarial, en la venta de las acciones de 27 de julio de 2007. (ii) La inexistencia de actividad económica financiera, como actividad empresarial, en la concesión de préstamos a filiales del grupo; la concesión de préstamos a las filiales no representa ninguna actividad económica con entidad propia y autónoma. si representase algún tipo de actividad económica así considerada lo es siempre y exclusivamente en apoyo puntual de la actividad principal de gestión de sus filiales, nunca como actividad financiera autónoma y diferente, por lo que en ningún caso podría computarse a los efectos de la prorrata en los términos en los que lo presenta la administración. (iii) La inexistencia de sectores diferenciados y en su caso, de la existencia de sectores diferenciados. Afirma que el GRUPO DANIEL solo realiza una sola actividad económica de apoyo a la gestión de las sociedades participadas, puesto que no existe una actividad financiera que resulte ser continuadora y, además, necesaria para la actividad principal. No exige rendimiento alguno por las cantidades prestadas. En el caso que sí se diera la actividad económica a la que se refiere la Administración, no procedería la inclusión en el denominador de la prorrata de conformidad con el artículo 104. tres 4º de la LIVA, la venta de participaciones ante la inexistencia de actividad comercial de venta de valores y no estar acreditado que dicha venta fuera necesaria para otras operaciones directamente relacionadas con la actividad de apoyo a la gestión.

Para centrar los términos del debate y dar respuesta a estas alegaciones, a pesar de que suponga una breve alteración de los términos en los que se plantea la demanda, lo primero que debemos examinar es si estamos o no ante sectores diferenciados o, si como afirma la actora, si las cantidades o prestamos que el GRUPO DANIEL concedía a las sociedades del grupo no constituía una actividad económica a los efectos del IVA, como mera sociedad holding.

Antes de dar respuesta a esta alegación vaya por delante la dificultad para trazar una línea diáfana para ver cuando estamos ante una actividad sujeta al IVA, en sede la cabecera de la holding.



En principio la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas o sociedades no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esas participaciones, es resultado de la mera propiedad del bien (STJUE de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11; de 16 de julio de 2015, Larentia, Minerva y Marenave Schiffahrt, C- 108/14 y C-109/14; y de 17 de octubre de 2018, Ryanair Ltd, C- 249/17). Sin embargo, el marco cambia cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se ha producido la adquisición de la participación, si esta implica la realización de operaciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos (por todas, STJUE de 17 de octubre de 2018, Ryanair Ltd, C-249/17).

La STJUE Floridienne y Berginvest (Asunto 142/99, de 14 de noviembre de 2000) incidió en que la concesión de préstamos por una entidad holding a sus filiales está sujeta al IVA en dos supuestos (i) cuando dichos préstamos constituyen en sí mismos una actividad económica de la empresa, y (ii) cuando dichos préstamos son la prolongación directa, permanente y necesaria de una actividad sujeta al impuesto. Sin embargo, matizó la doctrina precisando que se precisaba que esa actividad no se ejerciera sólo a título ocasional y que no se limitara a la gestión de una cartera de inversiones al modo de un inversor privado, lo que la dejaría fuera de la sujeción en el impuesto. Por el contrario, la concesión de préstamos como actividad económica, sí encajaba dentro de los empresariales o con una finalidad comercial de rentabilizar los capitales invertidos.

No obstante, los conceptos «objetivos empresariales» y «finalidad comercial», entran dentro de los llamados conceptos jurídico indeterminados, sin que el Tribunal no precise mayores instrumentos para su interpretación, lo que dificulta o lleva a un complejo casuismo su correcta interpretación.

Sobre supuestos análogos al que ahora nos ocupa, se han pronunciado las SsTS de 1 de diciembre de 2016, recurso 3810/2015; 25 de mayo de 2020, recurso 7652/2018; y 25 de febrero de 2021, recurso 4859/2019. Barajan como criterios hermenéuticos para valorar cada situación la concurrencia de todas o algunas de estas tres circunstancias « [1.1.] Que la actividad objeto de polémica constituya una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad de la empresa que genera el Impuesto sobre el Valor Añadido en cuya liquidación se pretende la deducción del IVA soportado. 1.2. El grado de utilización, en esa actividad controvertida, de los bienes y servicios cuya adquisición haya generado el IVA soportado y cuya deducción pretende el sujeto pasivo en las liquidaciones del IVA devengado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; y 1.3. La dimensión que esa actividad discutida represente en el volumen total de negocios del sujeto pasivo que pretende la deducción a la que va referida la prorrata de cuyo cálculo se trata. (...) La primera consiste en tomar en consideración este hecho: que la producción de bienes y servicios que constituye el objeto empresarial o profesional del sujeto pasivo puede englobar un conjunto de actividades de diferente signo o contenido, pero enlazadas todas ellas con la meta común de la producción de los bienes y servicios que ese sujeto pasivo coloca en el mercado como profesional o empresario para su adquisición por los consumidores.

La segunda idea la representa la necesidad de ponderar la dificultad o imposibilidad que existe de determinar, en lo que hace a la imputación del global de bienes y servicios que hayan sido adquiridos para poder llevar a cabo el ejercicio empresarial, cuál es el porcentaje de la utilización de esos bienes y servicios que corresponde a cada una de las singulares y variadas modalidades de actividad en las que se materializa dicho ejercicio empresarial.

Y la tercera idea también manejada es, en fin, que, dándose esa ya apuntada imposibilidad o dificultad de deslindar cuál es la parte porcentual de utilización de los bienes y servicios adquiridos que corresponde a cada una de las diferentes modalidades de actividad empresarial que sean realizadas, resulta necesario o ineludible lo siguiente: que la prorrata de deducción correspondiente a las específicas actividades empresariales que originan el derecho a la deducción ha de ser determinada mediante la comparación del importe total de las mismas con el diferente importe total correspondiente al resto de las actividades empresariales que no originan ese derecho (sin indagar el grado de utilización de las adquisiciones por parte de unas y otras actividades empresariales); y esto con la finalidad última de constatar la proporción que corresponde a cada una de estas dos diferentes modalidades de actividad empresarial en relación con el montante global correspondiente a la actividad empresarial total. [...]».

En el presente caso la actora figura dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en el epígrafe 849.7 «Servicios de gestión administrativa», actividad sujeta y no exenta. En las declaraciones anuales por el IVA, Modelo 390, correspondientes a los años 2007 y 2008, el obligado tributario ha declarado realizar la actividad de «Servicios de Gestión Administrativa». No obstante, en las memorias anuales correspondientes a 2007 y 2008, depositadas en el Registro Mercantil, la actividad realizada según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas es «Otras Actividades Empresariales» (Código 7484), en el primero de los años, y «Arrendamiento de la Propiedad Intelectual y productos similares, excepto trabajo» (Código 7740), en el segundo. Sin embargo, de acuerdo con el apartado (1) de ambas Memorias el objeto social se describe como « [a)] La constitución y desarrollo de todo tipo de sociedades y/o negocios de cualquier índole, tanto en



España como en el extranjero, así como la participación directa o indirecta en otras sociedades y/o negocios ya constituidos. b) La prestación de toda clase de servicios y/o realización de actividades de estudio, investigación, asesoramiento, control, gestión y seguimiento en relación con la creación, establecimiento, planificación, promoción, financiación, organización y explotación de empresas y sociedades de cualquier naturaleza. c) La compra, venta, tenencia, disfrute, administración y enajenación de valores. La Sociedad podrá también desarrollar dichas actividades total o parcialmente de modo indirecto, mediante la titularidad de acciones o participaciones en sociedades con objeto idéntico o análogo. [...]».

La propia actora reconoce que lleva a cabo la entrega de fondos o préstamos a las sociedades del Grupo en función de las necesidades de tesorería que se presentan y en función de criterios estratégicos. Dice que actividad ni tiene constituye una práctica habitual en la operativa del grupo, ni está relacionada con la asistencia que les presta. Tampoco recibía contraprestación alguna.

El solo argumento de que no percibiría retribución alguna, a no ser que se trataran operaciones vinculadas, no constituye argumento que desdiga la existencia de actividad económica consistente en la prestación de servicios, sobre todo si precisamente por la vinculación la remuneración constituye una presunción inamovible de restitución a valor de mercado entre partes independientes. Tampoco el que no se hagan los préstamos a terceros desvirtúa la existencia de la actividad. Lo cierto es que las actividades financieras descritas responden a decisiones estratégicas y de planificación económica de la propia empresa, constituyen una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad del grupo sin que el argumento del grado de utilización de los recursos o del número de operaciones resulte una razón de peso para descartar la existencia de esta actividad financiera.

En definitiva, y como concluyó la STS de 25 de febrero de 2021, recurso 4859/2019, « [a]ctividades financieras de una sociedad holding en relación con sus filiales, las consistentes en la transmisión de participaciones de las mismas y en la concesión de préstamos, créditos y avales a ellas, no pueden calificarse como accesorias a efectos del cálculo de la prorrata en el IVA, cuando aquella sociedad también realiza para las participadas, servicios de apoyo financiero, contable, legal, técnico y comercial, por medio de labores permanentes de asesoramiento, consultoría e intermediación y aquellas operaciones financieras constituyen la prolongación, directa permanente y necesaria de su actividad principal. [...]».

Por lo tanto, compartimos la existencia, en las actividades llevadas a cabo por el GRUPO DANIEL, de dos sectores diferenciados, la prestación de servicios de apoyo a la gestión a sociedades integrantes de su grupo, por un lado, y la actividad de carácter financiero vinculada con la anterior.

QUINTO.- Constatada tanto la existencia de actividad económica como la de sectores diferenciados, resta por determinar si procede o no la inclusión en el denominador de la prorrata de conformidad con el artículo 104. tres 4º de la LIVA, la venta de participaciones ante la inexistencia de actividad comercial de venta de valores.

La previsión del artículo 104. Tres 4º de la LIVA saca fuera para el cálculo de la regla de la prorrata aquellas operaciones que pudiera generar distorsiones. Establece que « [P]ara la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación: (...) 4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo. (...) Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley , incluidas las que no gocen de exención. [...]».

La exclusión de determinados elementos del citado cálculo está prevista en la Sexta Directiva con el fin de dejar al margen ciertos aspectos que no reflejan la actividad profesional del sujeto pasivo. Esto ocurre es el caso de ventas de bienes de inversión o de operaciones accesorias inmobiliarias y/o financieras, cuando solo tienen una importancia secundaria o accidental en el volumen de negocios global de la empresa.

El primer problema al que nos enfrentamos y que ya se apuntaba en la STS 1 de julio de 2010, recurso 3545/2005, es que desde el principio la Sexta Directiva no fue traspuesta de manera correcta puesto que la previsión del marco comunitario se refiere a la «accesoriedad» y la doméstica a la «habitualidad», términos que ni son sinónimos ni significan lo mismo. Nos recuerda la STS de 2 de marzo de 2020, recurso 2465/2017, que habitualidad implica la realización infrecuente o aislada de la operación, accesoriedad es la condición de secundaria respecto de la actividad empresarial o profesional principal, «[p]or lo que una operación puede ser no habitual y, sin embargo, formar parte de la actuación empresarial o profesional principal; y, al contrario, una operación habitual puede no integrar la actuación empresarial o profesional principal y ser, por tanto, accesoriedad. [...]».

En el presente caso el 27 de julio de 2007, tuvo lugar la venta de las participaciones en las entidades DAORJE, DANIGAL, VULCAROL Y RYTRAFESA, sociedades del GRUPO DANIEL, y acto seguido la reinversión de la plusvalía obtenida para lo que recibió los servicios de la entidad financiera JP MORGAN y de otras entidades



por el asesoramiento en la operación de venta. Estamos ante una sola operación de venta y obtención de plusvalías, e ingreso extraordinario único y no repetido, por parte de la tenedora de las participaciones. Todo apunta a que se trató de una venta de participaciones que no era práctica una habitual en la actividad de la empresa, ni se llevaba cabo de manera reiterada, de hecho, fue una venta aislada y puntual.

Incluso con las disfunciones terminológicas a la que nos hemos referido estamos ante una operación de carácter accesoria no relacionada con la prestación de servicios de asistencia ni con los préstamos que la sociedad cabecera del Grupo prestaba a las filiales, en la medida que no era prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad financiera del sujeto pasivo, ni comportaba un empleo muy significativo de bienes y servicios en los términos que podrían excluir la accesoriadad

En consecuencia, la venta y los gastos que supuso esta operación no habitual del GRUPO DANIEL, no se pueden incluirse en el porcentaje para el cálculo de la regla de la prorrata, en los términos previstos en el artículo 104 tres 4º de la LIVA.

SEXTO.- Por último, sostiene la procedencia de la deducción del 100% de las cuotas soportadas de los vehículos de turismo propiedad de GRUPO DANIEL, por afectación exclusiva a la actividad empresarial.

Traemos a colación la STS de 5 de febrero de 2018, recurso 102/2016 que, en síntesis, ha reconocido, por un lado, que el artículo 95 Tres, reglas 2ª y 4ª, de la LIVA, resulta claramente respetuoso con lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva; y por otro, que para que proceda una deducción del IVA soportado en un porcentaje superior a la presunción del 50% previsto por la legislación doméstica, es se debe estar al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, en los términos que resulten de la actividad probatoria desarrollada en el litigio.

Estamos ante una cuestión esencialmente probatoria, y a pesar de las alegaciones vertidas por la demandante, no tenemos constancia que acredite la efectiva y real utilización del vehículo en la actividad empresarial más allá del 50% previsto como presunción *iuris tantum* en la norma aplicable al caso. Como apuntaba la liquidación se trataba de turismos « *[n]o se trata de vehículos con características técnicas específicas, ni se ha acreditado que se encuentren rotulados con el nombre comercial de la sociedad. No habiéndose acreditado por el obligado tributario de forma concluyente la afectación única y exclusiva de los vehículos a la actividad empresarial que desempeña [...]* ». Razones por lo que esta alegación debe ser rechazada.

SÉPTIMO.- Lo dicho en los anteriores fundamentos no lleva a la parcial estimación del presente recurso, exclusivamente en lo que se refiere el cálculo de la regla de la prorrata en los términos que hemos expresado.

La parcial estimación del presente recurso implica que no hagamos especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en la presente instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la LJCA.

FALLAMOS

Que debemos estimar el parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el **GRUPO DANIEL ALONSO, S.L.** contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de 20 de noviembre de 2018, anulando la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa, en los términos expresados en la presente sentencia, debiendo soportar cada una de las partes las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su **notificación**; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.