

# EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

**ANDREA GARCÍA CASTELAO**  
*Abogada Baker & Mckenzie*  
*Máster en Tributación por el CEF*

## **Extracto:**

EL pasado 1 de enero de 2008 entró en vigor el Régimen Especial del Grupo de Entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido que introduce una serie de disposiciones con efectos positivos para los grupos de entidades, en la medida en que este régimen especial genera un notable alivio financiero para aquellos grupos que decidan acogerse al mismo, a la vez que les dota de una gran autonomía organizativa.

Se expone el origen y contenido de este régimen especial así como una comparativa del mismo con el denominado «VAT Grouping» establecido por otros países de la Unión Europea. Para ello se analizan las características del perímetro subjetivo del grupo de entidades a efectos de IVA, haciendo especial hincapié en la posibilidad de que las entidades *holding* puras puedan formar parte del grupo; las condiciones para la aplicación de este régimen especial así como las causas de exclusión del mismo, poniendo de manifiesto algunos supuestos problemáticos que se generan en ciertos casos de exclusión. Por último, se aborda el contenido sustantivo del régimen apoyado por ejemplos prácticos y las especialidades que se han regulado en relación con las obligaciones formales y los procedimientos de comprobación de los que puedan ser objeto las entidades que decidan aplicar el régimen especial.

**Palabras clave:** IVA y Régimen Especial del Grupo de Entidades.

# Sumario

- I. Origen del Régimen Especial del Grupo de Entidades.
- II. El VAT Grouping: normativa comunitaria.
- III. El Régimen Especial del Grupo de Entidades en España.
  - III.1. Características del Régimen Especial del Grupo de Entidades.
  - III.2. Definición del Grupo de Entidades: perímetro subjetivo.
  - III.3. La entidad dominante.
  - III.4. La entidad dependiente.
  - III.5. Condiciones para la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades.
  - III.6. Causas determinantes de la pérdida del derecho a aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades.
  - III.7. Supuestos problemáticos cuando se produce la exclusión del Régimen Especial del Grupo de Entidades.
  - III.8. Contenido del Régimen Especial del Grupo de Entidades.
  - III.9. Obligaciones formales.
  - III.10. Comprobación.
- IV. Conclusiones.

## Bibliografía

## I. ORIGEN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES

La Sección segunda del Capítulo I de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de 2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (en lo sucesivo LMPFF) introdujo diversas modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo LIVA).

Entre dichas modificaciones, el artículo Tercero.Cuatro de la LMPFF añadió un nuevo Capítulo XI al Título IX de la LIVA mediante el cual se viene a regular el Régimen Especial del Grupo de Entidades.

Este Régimen de tributación no aparecía en el texto del proyecto de ley remitido al Congreso y su incorporación a la normativa de imposición indirecta se produjo durante el trámite parlamentario. Concretamente, se publicaron en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 21 de septiembre de 2006 las enmiendas propuestas en el Senado a la LMPFF, entre las que la enmienda número 144 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado de Convergència i Unió y la enmienda número 148 del Grupo Parlamentario Socialista proponían la adición a la LIVA del denominado Régimen Especial del Grupo de Entidades.

Quizá la desaparición de las leyes anuales de medidas fiscales, administrativas y del orden social, a través de las cuales seguramente se hubiera incorporado en el pasado este nuevo régimen a la LIVA haya supuesto que haya sido la LMPFF, que se estaba tramitando en ese momento y que tiene el rango de ley tributaria sustantiva, el instrumento mediante el que se apruebe dicho Régimen fiscal especial.

En este sentido, debe de hacerse notar lo llamativo de la aprobación de este régimen en la LMPFF, en la medida en que la finalidad del Régimen especial no está relacionada con la introducción de medidas para la prevención del fraude fiscal sino que, más bien, persigue contribuir a la máxima plasmación del principio de neutralidad que inspira de modo esencial la aplicación del IVA.

Así, la justificación de las enmiendas anteriormente mencionadas respecto de la finalidad del Régimen especial se asienta sobre los propósitos siguientes:

- Simplificar notablemente la operativa de los grupos de entidades.
- Evitar desfases financieros entre los resultados de las distintas entidades que forman un grupo.
- Que las estrategias de especialización de los grupos de empresas no se vean entorpecidas por la existencia del impuesto.
- Compaginar las ventajas que se derivan de la consideración como un único empresario o profesional de las distintas entidades integradas en un grupo de empresas con la mayor operatividad posible en el funcionamiento del impuesto.

En efecto, la conclusión no puede ser sino que el Régimen especial ha de relacionarse con otras causas distintas a las que podrían predicarse de las medidas que intentan prevenir el fraude, en la medida en que de lo expuesto resulta que la *ratio esendi* del régimen hay que residenciarla en el positivo efecto que para las empresas del grupo representa el hecho de que el valor añadido intragrupo generado por la totalidad de las empresas integrantes del grupo solo sea objeto de imposición cuando se materialice frente a terceros, circunstancia generadora de un notable alivio financiero y una gran autonomía organizativa que deberá tener en consideración exclusivamente circunstancias de estrategia empresarial, sin interferencias de naturaleza impositiva.

Es cierto que en otros Estados miembros el régimen aplicable a los grupos se establece también como instrumento de lucha contra determinadas modalidades de fraude relacionadas con las operaciones vinculadas, pero no es el caso español, dada la estructura que de la configuración del Régimen especial se ha hecho y que más adelante se analizará.

## II. EL VAT GROUPING: NORMATIVA COMUNITARIA

El artículo 11 de la Directiva 112/2006/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (que recoge el antiguo art. 4.4 de la Sexta Directiva, 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios), establece la posibilidad de que los Estados miembros consideren 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.

De este modo, el VAT Grouping habilita a los Estados a que consideren como un solo sujeto pasivo a grupos de entidades, de forma que no existen entregas de bienes o prestaciones de servicios

realizadas entre miembros de un grupo de entidades. No obstante, como más adelante se abordará, en el caso de España e Italia no puede hablarse de la existencia de un único sujeto pasivo a efectos del impuesto que suponga que las operaciones intragrupo se eliminen, como sí ocurre en el resto de Estados miembros que han transpuesto el artículo 11 de la Directiva 112/2006/CE.

En consonancia con lo anterior, pueden señalarse ciertas ventajas derivadas de la adhesión del grupo de empresas al VAT Grouping, con carácter general, para el sistema implantado por la mayoría de los Estados miembros:

- La adhesión al VAT Grouping reduce los trámites administrativos.
- En la medida en que el efecto negativo de las operaciones exentas que se realizan entre entidades del grupo se neutraliza, se mejora el ratio de deducción del grupo de entidades.
- Se eliminan los riesgos asociados al tratamiento erróneo de las operaciones entre entidades vinculadas –*transfer pricing*–.
- Se reducen los costes financieros derivados del IVA en la medida en la que puede procederse a una compensación global dentro del grupo de los resultados individuales de cada una de las entidades que lo conforman.

Como podrá comprobarse tras el análisis de la configuración del VAT Grouping en España, no puede predicarse del sistema del Régimen Especial del Grupo de Entidades aprobado por la LMPFF que las anteriores ventajas vayan a darse para los grupos de entidades que se acojan al actual Régimen especial en nuestro territorio de aplicación del impuesto.

Y es que, aunque se hable de un sistema común del IVA en Europa, lo cierto es que no todos los Estados miembros han implementado el VAT Grouping del mismo modo, habiendo diferencias tan importantes entre unos Estados y otros, como son, principalmente:

- Si el Régimen se configura como optativo o como preceptivo.
- El ámbito objetivo del Régimen especial (si puede acogerse cualquier grupo de entidades o, por ejemplo, solo las que pertenecen a un determinado sector).
- El ámbito territorial del Régimen (si se trata de un Régimen *cross-border*, donde pueden acogerse entidades no residentes que pertenecen a un grupo de entidades cuya entidad dominante está establecida en el Estado miembro <sup>1</sup>, o si, por el contrario, solo pueden formar parte del grupo aquellas entidades que estén establecidas en el Estado miembro).

<sup>1</sup> Territorio al que resulta de aplicación el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y con exclusión de los territorios que figuran en el artículo 6 de la Directiva 2006/112/CE.

Actualmente el VAT Grouping está implantado en los siguientes países:

- Finlandia
- Suecia
- Estonia
- Dinamarca
- Alemania
- Reino Unido
- Irlanda
- Holanda
- Italia
- Austria
- Hungría
- Chipre
- Bélgica (solo desde 2007)
- España (a partir de 2008)

En Luxemburgo, Polonia, República Checa, Francia y Letonia está en este momento siendo considerada la posibilidad de implantar el VAT Grouping.

Las principales peculiaridades del VAT Grouping en los Estados miembros en que ha sido implantado pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Características	Desventaja	País
El VAT Grouping es OBLIGATORIO para determinados grupos de entidades	Potencial existencia de grupos cuya gestión resulte extremadamente difícil	HOLANDA ALEMANIA AUSTRIA ESTONIA
VAT Grouping RESTRINGIDO al sector financiero	Ausencia de generalidad (solo algunos grupos de entidades pueden beneficiarse del VAT Grouping)	SUECIA FINLANDIA HUNGRÍA
El VAT Grouping no resulta de aplicación a sujetos pasivos exentos	Ausencia de generalidad (solo algunos grupos pueden beneficiarse del VAT Grouping)	DINAMARCA CHIPRE
		.../...

.../...		
Las operaciones intragrupo quedan sujetas a IVA	Ausencia de generalidad (solo algunos grupos pueden beneficiarse del VAT Grouping)	ESPAÑA ITALIA
Las transmisiones intragrupo de terrenos quedan sujetas a IVA	Ausencia de generalidad respecto de determinadas operaciones	IRLANDA
Se encuentran en vigor disposiciones antiabuso relacionadas con el VAT Grouping	Riesgo de inseguridad jurídica en la comprobación administrativa	REINO UNIDO

De lo anterior se deduce que, si bien la normativa comunitaria «armoniza» el IVA, no establece un único impuesto para toda la Comunidad en la medida en que los Estados miembros tienen capacidad de elección y este Régimen de tributación es uno de los ejemplos más claros de las discrepancias que pueden surgir en la transposición de la normativa comunitaria por los Estados miembros.

Sin embargo, como consecuencia del principio de primacía, las normas que integran el Derecho Comunitario prevalecen sobre la normativa de los Estados miembros, produciéndose esta preferencia incluso aunque no se produzca adaptación de las normas nacionales a las disposiciones del Derecho Comunitario.

Este principio, junto con el principio de efecto directo del Derecho Comunitario, que supone que la interpretación de las normas nacionales ha de hacerse a la luz del Derecho Comunitario, refuerza la seguridad jurídica del sistema si bien, como anteriormente se ponía de manifiesto, no se llega a un sistema uniforme (un único impuesto para toda la Comunidad), lo que en el concreto ámbito del Régimen Especial del Grupo de Entidades supone que la planificación fiscal tenga una mayor relevancia.

En mi opinión, el uso que de la habilitación del artículo 11 de la Directiva 112/2006/CE ha realizado España no reproduce, en lo que se refiere a la técnica en que se instrumenta la operativa del Régimen, el contenido de dicha habilitación. El grupo no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA único sino que, como se verá, el Régimen especial español introduce una serie de reglas que afectan a la determinación de la base imponible de las operaciones intragrupo, así como una serie de facultades, que no se encuentran previstas en la normativa comunitaria.

De este modo, aunque nuestro Régimen especial llegue al mismo resultado *de facto* que el establecido por los países en los que las operaciones intragrupo no quedan sujetas a gravamen (teniendo, por ende, el grupo como tal la condición de sujeto pasivo del IVA), que los medios utilizados para la consecución de dicho resultado por España se ajusten a las disposiciones comunitarias puede resultar cuanto menos discutible. Por este motivo, existe un riesgo considerable de investigación de este Régimen especial de tributación por la Comisión Europea. No obstante, en la defensa del VAT Grouping español habrá de tenerse presente que el artículo 249 del Tratado de la Unión Europea dispone que las Directivas vinculan a los Estados miembros en cuanto a los resultados que han de obtenerse con las medidas adoptadas para su transposición.

### III. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES EN ESPAÑA

El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IVA <sup>2</sup> entrará en vigor el **1 de enero de 2008** <sup>3</sup> y resultará de aplicación en el territorio de aplicación del Impuesto (en lo sucesivo TAI) <sup>4</sup> a todas las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir de dicha fecha.

El análisis del Régimen especial exige acudir al Capítulo XI al Título IX de la LIVA así como en el Capítulo VII del Reglamento del IVA <sup>5</sup> aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en lo sucesivo RIVA).

#### III.1. Características del Régimen Especial del Grupo de Entidades.

La primera característica que ha de señalarse del Régimen Especial del Grupo de Entidades es que, conforme al artículo 163.Quinquies.Uno de la LIVA («Podrán aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades...») el Régimen especial se configura como un régimen optativo o **voluntario**.

Además, la condición de voluntario del Régimen especial ha de predicarse en una doble vertiente: primero porque ha de optarse expresamente por la aplicación del mismo y segundo, porque, en la medida en que existen dos niveles de aplicación del mismo, nivel básico y nivel avanzado, ha de optarse adicionalmente por la aplicación del segundo de ellos. De este modo, se deja en manos de los sujetos pasivos del impuesto la decisión sobre el grado de complejidad en la aplicación del Régimen especial que están dispuestos o consideran factible asumir.

Es más, la configuración del grupo también es **discrecional** en la medida en que puede decidirse por el grupo de entidades cuáles van a aplicar el Régimen y cuáles no; es decir, qué entidades van a subsumirse en el ámbito de aplicación del Régimen especial.

Una segunda característica del Régimen es **que no coincide ni está condicionado por el Régimen de consolidación fiscal** establecido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobada por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en lo sucesivo LIS). En este sentido, se trata de regímenes independientes, de tal forma que es posible acogerse al Régimen de consolidación fiscal y no al Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IVA, así como a la inversa. Adicionalmente, los requisitos de aplicación de ambos regímenes difieren notablemente.

<sup>2</sup> La disposición final primera de la LMPFF prevé un Régimen similar en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

<sup>3</sup> Disposición adicional séptima de la LMPFF.

<sup>4</sup> Se considera TAI, según el artículo 3 de la LIVA, la Península Española y las Islas Baleares.

<sup>5</sup> Este capítulo del Reglamento del IVA se ha introducido por el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan las disposiciones de desarrollo del IGIC.

En tercer lugar, el Régimen **no está restringido a ningún sector de actividad** como ocurriría en países como Finlandia, Suecia y Hungría.

En cuarto lugar, una característica que diferencia el Régimen especial establecido en la LIVA de la normativa de otros Estados miembros es que **las operaciones realizadas entre los miembros del grupo de entidades se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IVA.**

Por último, el Régimen especial se caracteriza por tener dos niveles de aplicación que denominaré «**nivel básico**» y «**nivel avanzado**». Este hecho, en la práctica, comporta, como se verá, que puedan diferenciarse dentro del Régimen especial, a su vez, dos regímenes:

- (i) Una compensación financiera de saldos intragrupo («nivel básico»).
- (ii) Un Régimen especial *strictu sensu* («nivel avanzado»).

### III.2. Definición del Grupo de Entidades: perímetro subjetivo.

A continuación se tratará de analizar el artículo 163. Quinquies de la LIVA que regula los requisitos subjetivos del Régimen Especial del Grupo de Entidades.

El apartado Uno de este artículo establece que «**podrán aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades**».

Por lo tanto, la primera cuestión a considerar es qué alcance tiene esta referencia a la condición de empresarios o profesionales de las entidades integrantes del grupo a efectos del Régimen especial.

A este respecto, que una entidad tenga o no la condición de empresario o profesional, según el artículo 5 de la LIVA, es una cuestión que no está exenta de dudas.

Esto es así porque, si bien el artículo 5 de la LIVA establece que **las sociedades mercantiles se reputarán empresarios o profesionales en todo caso**, la doctrina administrativa en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) –entre otros, casos C 77/01 EDM; C 142/99 Floridienne; C 16/00 CIBO; C 80/95 HARNAS; C 60/90 Polystar– considera que, pese al tenor literal de la LIVA, algunas entidades mercantiles no tienen la consideración de empresarios o profesionales, de suerte que pese a la claridad del actual artículo 5 de la LIVA, la condición de empresario o profesional de las entidades mercantiles se convierte en una presunción que admite prueba en contrario.

Conforme al criterio administrativo (Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de septiembre de 2005 y contestación a Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1703/2006, de 30 de agosto de 2006) las sociedades de mera tenencia de valores (*holding*

puras), así como las sociedades de mera tenencia de bienes (excluidas las que realizan actividades de arrendamiento), no tienen la consideración de empresarios o profesionales, perdiendo, por tanto, su condición de sujeto pasivo a efectos del impuesto.

Esta cuestión toma especial relevancia en el ámbito del Régimen Especial del Grupo de Entidades, en la medida en que si la entidad cabecera del grupo actúa como *holding* pura (es decir, todos sus ingresos derivan de la mera tenencia de las participaciones del resto de sociedades del grupo) y la **aplicación del Régimen especial viene condicionada, como veremos, porque exista una sociedad dominante que no sea dependiente de ninguna otra entidad en el territorio de aplicación del impuesto**, numerosos grupos de entidades no podrían aplicar el Régimen especial. No obstante, la posibilidad de que las entidades *holding* puras puedan formar parte del grupo de entidades se abordará en el apartado dedicado a los requisitos que debe de cumplir una entidad para ser considerada como dominante del grupo de entidades.

El artículo 163.Quinquies.Uno de la LIVA continúa estableciendo que «Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las **sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del impuesto**».

Sin perjuicio de que más adelante se abordará la configuración que este Régimen especial realiza de la entidad dominante y las entidades dependientes, quiere hacerse en este momento hincapié en el criterio de mera territorialidad que rige el Régimen especial.

Con criterio de mera territorialidad se hace referencia al hecho de que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de las entidades que pertenecen al grupo deben radicar en el TAI. De este modo, quedan excluidas todas las filiales que se encuentren fuera del TAI, así las sociedades cuya sede de actividad económica radique en Canarias, Ceuta y Melilla estarán excluidas de este Régimen, lo que supone una primera diferencia en relación con el Régimen de consolidación fiscal, dado que el ámbito de aplicación del Impuesto sobre Sociedades sí incluye a dichos territorios. No obstante, sí podría formar grupo de entidades a efectos del Régimen especial el establecimiento permanente fijado en el TAI respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

De este modo, una entidad cuya sede de actividad económica radica en el TAI teniendo en cuenta las reglas del artículo 69.Cinco de la LIVA <sup>6</sup> y que tenga, a su vez, un establecimiento perma-

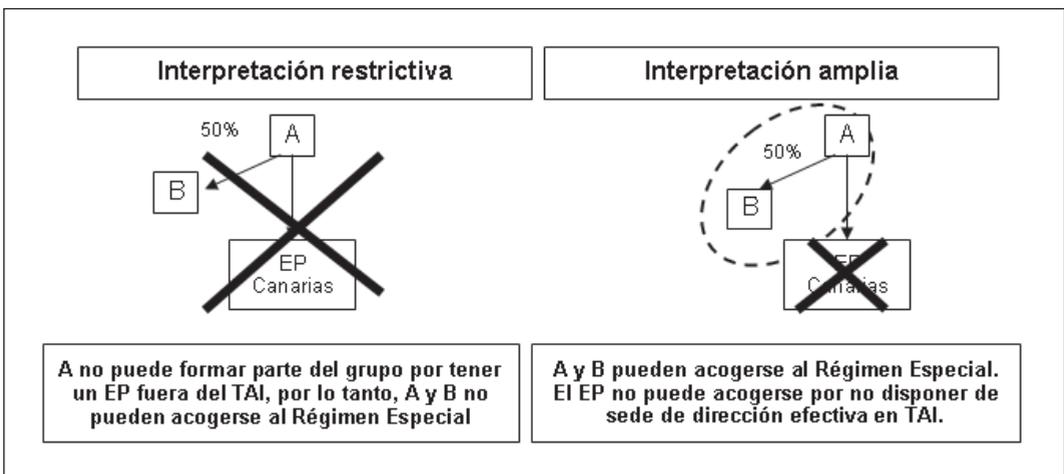
<sup>6</sup> «A efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas. En particular tendrán esta consideración: a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.»

nente en Canarias, podría quedar incorporada al grupo de entidades. Sin embargo, se entiende, por otra parte, que una sociedad establecida en Canarias que posea un establecimiento permanente en el TAI no puede acogerse al Régimen Especial del Grupo de Entidades del IVA.

Esta limitación relativa a la necesidad de que las sedes de actividad económica se encuentren en el TAI tiene su fundamento en que las entidades que apliquen el Régimen especial y realicen operaciones fuera del TAI las declaren en dichos territorios, no pudiendo incluirse en las declaraciones agregadas del grupo.

Por este motivo, la expresión «que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del impuesto», a pesar de su confusa redacción, no debería suponer que una entidad que tiene su sede de actividad económica en el TAI, pero que disponga de establecimientos permanentes fuera de él no pueda optar por acogerse al Régimen Especial del Grupo de Entidades <sup>7</sup>.

De este modo, pueden distinguirse dos posibles interpretaciones de la norma «que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del impuesto», tal y como se resume en el siguiente esquema:



Por último, el apartado Uno del artículo 163. Quinquies de la LIVA establece expresamente que «ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades». Esta previsión tiene sentido en relación con el grado de participación exigido en las entidades dependientes que abordaremos en el siguiente apartado. Así, se requiere que la entidad dominante posea al menos un 50% del capital de la entidad que va a considerarse dependiente. Este precepto evita que pudiese darse el hipotético caso de que una entidad dependiente pudiese formar

<sup>7</sup> Esta opinión se fundamenta en los comentarios que, hasta el momento, han surgido respecto a esta concreta cuestión – Antonio José RODRÍGUEZ VEGAZO (*Carta Tributaria*, Monografías, 5/2007, 1.ª quincena de marzo, CISS) y Marcos ÁLVAREZ SUSO y Antonio ROMERO DE LA VEGA (Comentario de Autor, *ACTUM* n.º 2, abril 2007).

parte simultáneamente de dos grupos, ya que esta situación tendría difícil acomodo con el artículo 11 de la Directiva 112/2006/CE, que exige que las personas que puedan ser consideradas como un único sujeto pasivo «se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».

### III.3. La entidad dominante.

El artículo 163.Quinquies.Dos de la LIVA establece que se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

1. Que tenga personalidad jurídica propia o bien, se trate de un establecimiento permanente ubicado en el TAI.

No obstante, tratándose de un establecimiento permanente ubicado en el TAI, este solo puede tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

De la dicción literal del citado artículo 163.Quinquies.Dos se puede afirmar, a excepción de los establecimientos permanentes, que se impide acceder a la condición de dominante a otros empresarios o profesionales a efectos del IVA carentes de personalidad jurídica propia como las herencias yacentes o las comunidades de bienes –art. 84.Tres LIVA<sup>8</sup>–.

En cuanto a los establecimientos permanentes, como más adelante se verá, podrán ser entidades dominantes en relación con entidades cuyas participaciones estén afectas a los mismos, sin embargo no podrán ser entidades dependientes.

A falta de una mayor concreción futura, a los efectos de valorar el requisito de que se trate de participaciones afectas al establecimiento permanente parece razonable acudir al artículo 16.Uno de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes<sup>9</sup>.

Por otra parte ha de llamarse la atención sobre el hecho de que este precepto no exige que la entidad dominante tenga la condición de empresario o profesional expresamente, sino que solo se hace referencia a que tenga personalidad jurídica propia.

Por tanto, una interpretación literal del mismo podría entrar en contradicción con lo establecido en el apartado Uno del artículo 163.Quinquies que, como se hacía referencia, establece que

<sup>8</sup> El artículo 84.Tres de la LIVA establece que «Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto».

<sup>9</sup> Aprobada por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

«podrán aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades». Como se verá, la relación entre estos preceptos tiene una gran relevancia a efectos de determinar si las entidades *holding* o de mera tenencia de bienes (excluidas las que realicen actividades de arrendamiento) pueden formar parte del grupo de entidades.

2. Que tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el 50% del capital de otra u otras entidades.

El porcentaje de participación exigido para constituir una entidad dominante en el Régimen Especial del Grupo de Entidades es menos restrictivo que el exigido en el Régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades que requiere una participación del 75%, por lo que ni siquiera un grupo de entidades sometido a ambos regímenes debería tener perímetros subjetivos idénticos. Tampoco tiene que coincidir con el grupo de sociedades a efectos de formulación de cuentas anuales consolidadas, ya que la definición del artículo 42 del Código de Comercio es diferente tanto en la redacción dada por la Ley 62/2003 aplicable hasta el año 2007, como en la redacción recientemente aprobada por la Ley 16/2007, aplicable a partir del ejercicio 2008.

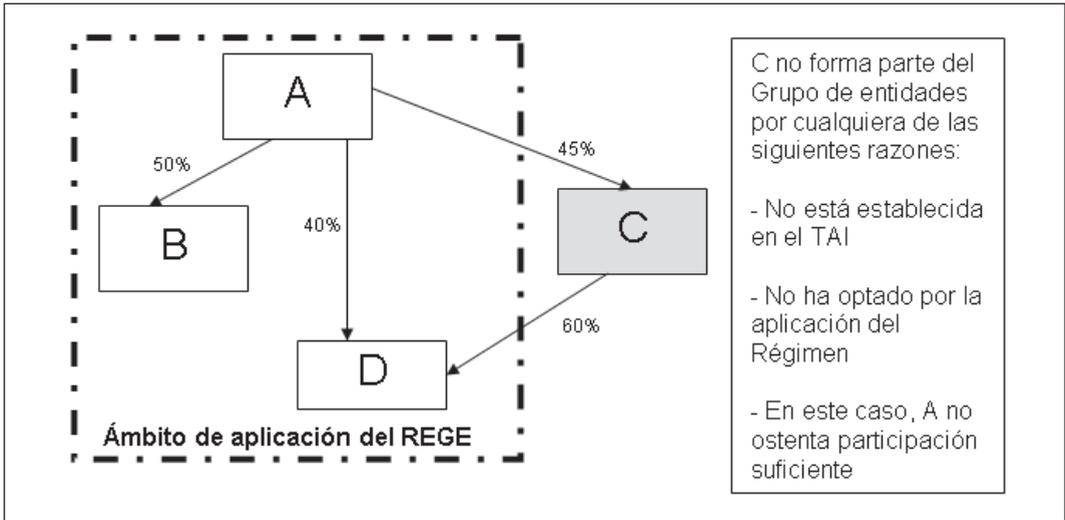
Adicionalmente, quedan por definir los criterios de cómputo de la participación indirecta, ya que mientras la enmienda presentada por el PSOE establecía una remisión expresa a los criterios del Impuesto sobre Sociedades, la redacción definitiva del artículo 163.Quinquies.Dos de la LIVA guarda silencio.

A pesar de que aún no ha habido abundantes publicaciones sobre esta materia, sí es cierto que los autores <sup>10</sup> que abordan esta problemática entienden que la ausencia de criterio legal sobre la determinación de este porcentaje de participación debe suplirse acudiendo a los criterios fijados en la LIS que resulten aplicables, en especial a los contenidos en su artículo 69. No obstante, no parece procedente excluir a las sociedades sobre las que exista un dominio indirecto cuando la sociedad intermedia no integre el grupo (por aplicación del criterio conocido como «de la rama truncada» en el ámbito del Régimen de consolidación del Impuesto sobre Sociedades).

En consecuencia, puede interpretarse que para cumplir con el requisito de participación que exige la aplicación del Régimen especial deberá tenerse en consideración el porcentaje de participación que se ostente a través de entidades intermedias que no formen parte del grupo, lo que puede dar lugar a las siguientes situaciones:

---

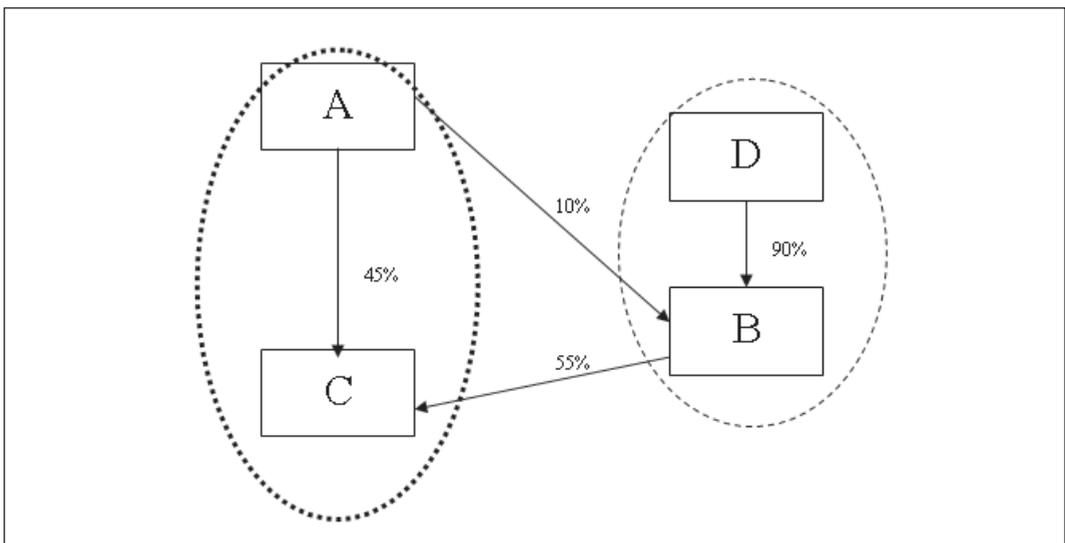
<sup>10</sup> José Manuel de BUNES IBARRA y Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO (*Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 289, abril) y Marcos ÁLVAREZ SUSO y Antonio ROMERO DE LA VEGA (Comentario de Autor, *ACTUM* n.º 2, abril 2007).



Como se comprueba en la figura anterior, si se sostiene que para llegar al porcentaje de participación necesario para aplicar el Régimen especial puede computarse la participación que se ostente a través de sociedades intermedias que no formen parte del grupo, el grupo de entidades vendría formado por las entidades A, B y D con la sociedad A como dominante.

Por el contrario, si se sostiene que no puede computarse la participación truncada en la entidad C, la entidad D no podría formar parte del grupo en tanto que la participación que la entidad A ostenta en la entidad D (el 40%) no resultaría suficiente.

Por otra parte, la configuración actual del Régimen también puede dar lugar a una situación como la que se muestra a continuación:



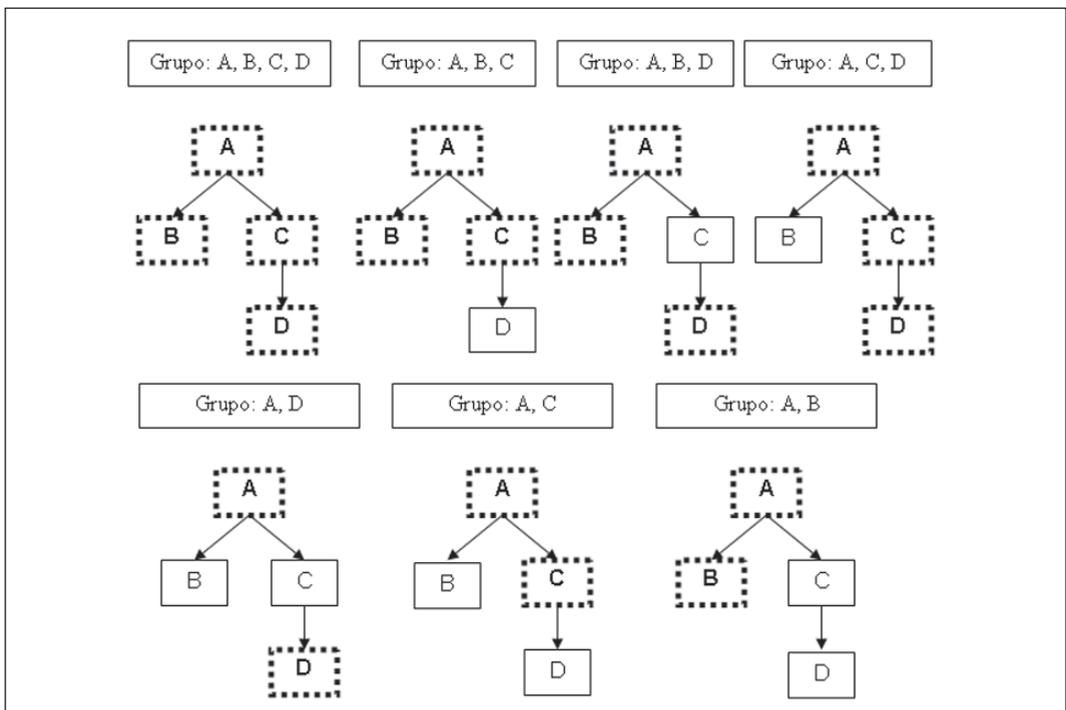
Dado que la participación de la entidad A sobre la entidad C es  $45\% + (10\% \times 55\%) = 50,5\%$ , A podrá formar grupo con la entidad C.

Por su parte, la entidad D podría integrar un grupo de entidades con la entidad B, pero no podrá integrar un grupo de entidades con la C, ya que su porcentaje de participación indirecta no alcanza el 50%.

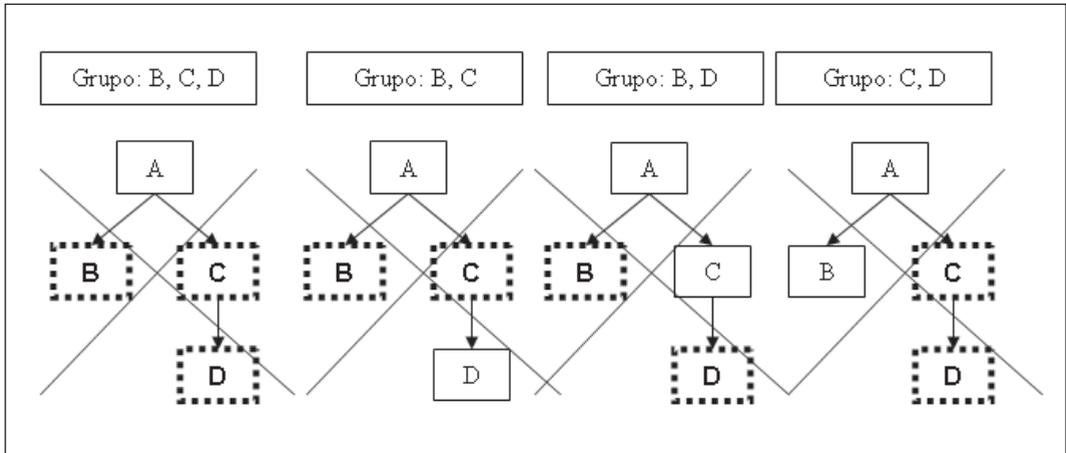
Sin embargo, este ejemplo trata de llamar la atención sobre el hecho de que el órgano social encargado de tomar la decisión de formar parte del grupo será el Consejo de Administración de C (como se expondrá más adelante) que, tal y como se aprecia en el ejemplo, estará formado mayoritariamente por miembros de la entidad B y D. En estas condiciones, con carácter general, no parece factible la integración efectiva de la entidad C en un grupo dominado por la entidad A, menos aún si ello implica ceder en favor de dicha entidad saldos de IVA a compensar.

Por otra parte, el hecho de que respecto de la participación de la entidad dominante en las entidades dependientes se considere el grado de participación en vez del grado de control (como ocurre en el ámbito mercantil) permite que exista una importante flexibilidad en la configuración del grupo.

Así, suponiendo un grupo de entidades formado por las entidades A, B, C y D, donde la entidad A tiene la consideración de entidad dominante y posee un porcentaje de participación del 51% en cada una de las restantes entidades, podrían formarse los siguientes grupos de entidades:



Sin embargo, los grupos formados por las siguientes entidades no podrían acogerse al Régimen especial:



Adicionalmente, debe llamarse la atención sobre el hecho de que, al aludir la norma únicamente a la participación en el capital, las acciones sin voto podrán computarse a efectos de la determinación del porcentaje del 50% de participación, así como también las acciones rescatables.

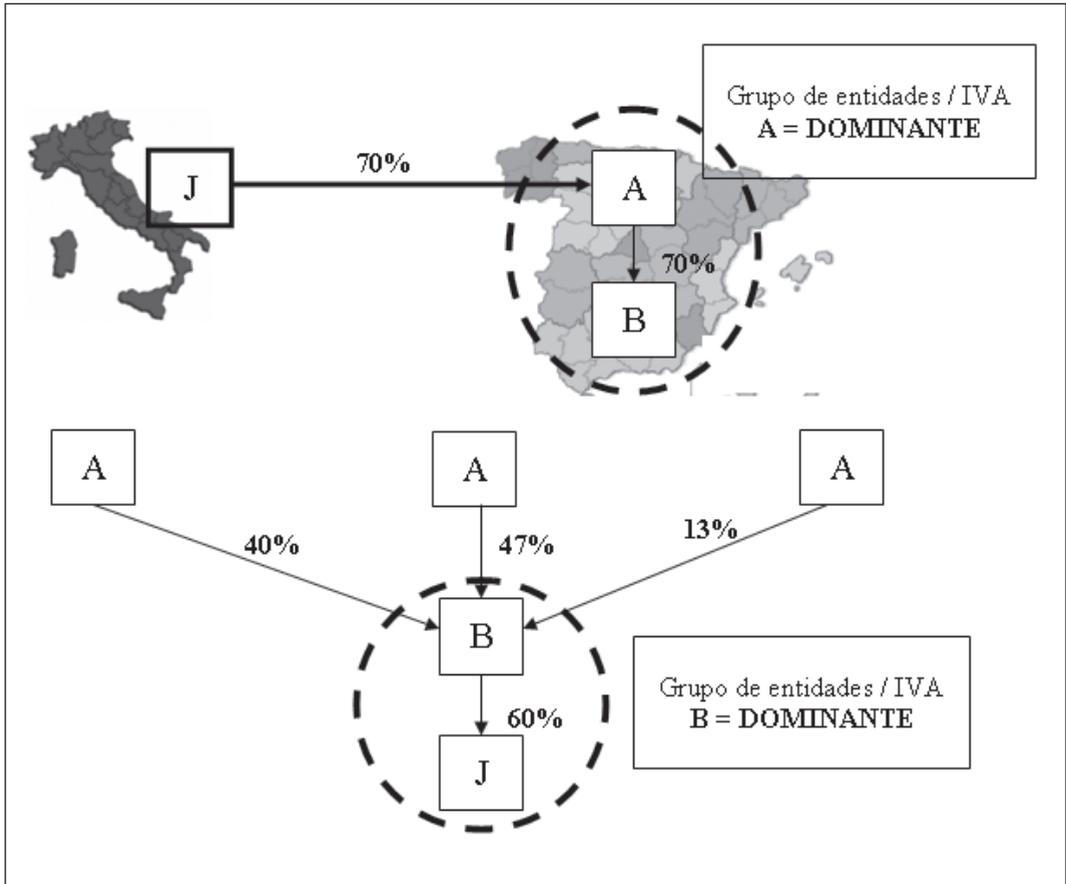
3. Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

Esta regla despliega sus efectos con independencia del período impositivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA. Adicionalmente, es obligado señalar que la misma no supone que sea necesario esperar a que la tenencia alcance un año para poder aplicar el Régimen especial, sino que se precisa que la participación mayoritaria dure un año natural (ya que tanto los períodos de opción como de renuncia, como se verá, se establecen por períodos referidos al año natural).

4. Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el TAI que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

La entidad dominante ha de ser cabecera del grupo en el TAI, lo que no quiere decir que no pueda tratarse de una entidad participada por otras entidades (que no superen, obviamente el porcentaje de participación directa o indirecta del 50% si se trata de entidades establecidas en el TAI o cualquier porcentaje de participación si se trata de entidades no establecidas en el TAI).

De este modo, caben las siguientes situaciones:

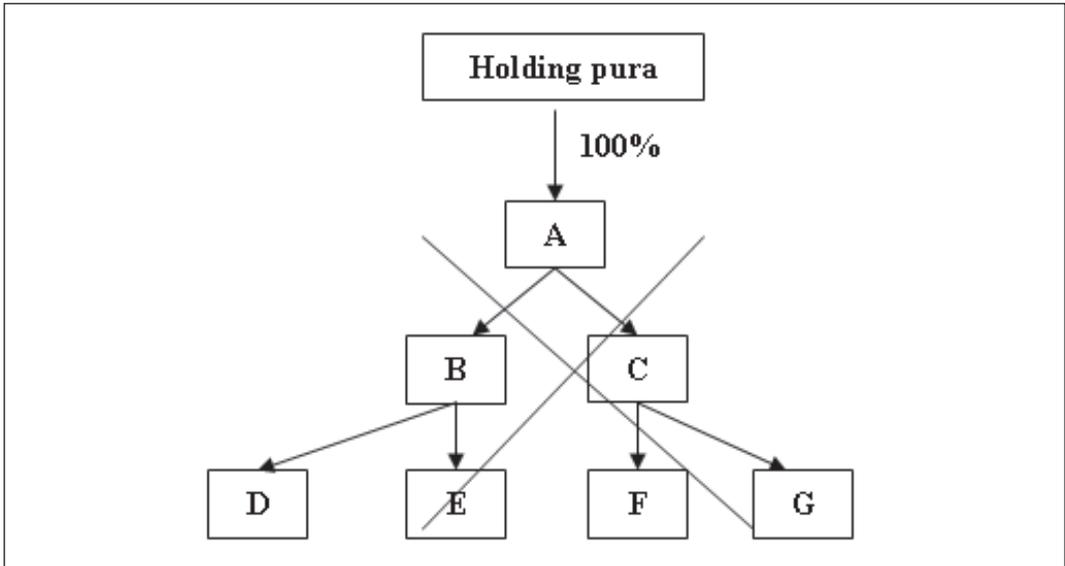


**Posibilidad de que la Entidad dominante pueda ser una entidad *holding* pura o de mera tenencia de bienes (excluidas las que realizan actividades de arrendamiento).**

Como se exponía en apartados anteriores, el artículo 163. Quinquies de la LIVA establece que «podrán aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades». Sin embargo, al analizar los requisitos que debe cumplir una entidad para poder ser considerada como entidad dominante, no se exige de forma expresa que dicha entidad tenga la consideración de empresario o profesional, sino, únicamente que la misma tenga personalidad jurídica propia.

A pesar de que podría defenderse que las entidades *holding* puras o de mera tenencia de bienes (excluidas las que realizan actividades de arrendamiento) no pueden ser consideradas entidades dominantes por no ser consideradas empresarios o profesionales a efectos de IVA, este criterio conllevaría que los grandes grupos empresariales no pudiesen aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades al estar controlados en su mayoría por una entidad *holding* pura (incumplándose el requisito de no ser dependiente de ninguna otra entidad en el TAI para que alguna de las entidades de dichos grupos empresariales pudiese ser considerada como entidad dominante).

Así, en el siguiente ejemplo, al estar la entidad A controlada por una entidad *holding* pura cuya sede de actividad radica en el TAI, esta entidad no podría formar grupo con todas sus entidades dependientes, a efectos del Régimen especial:

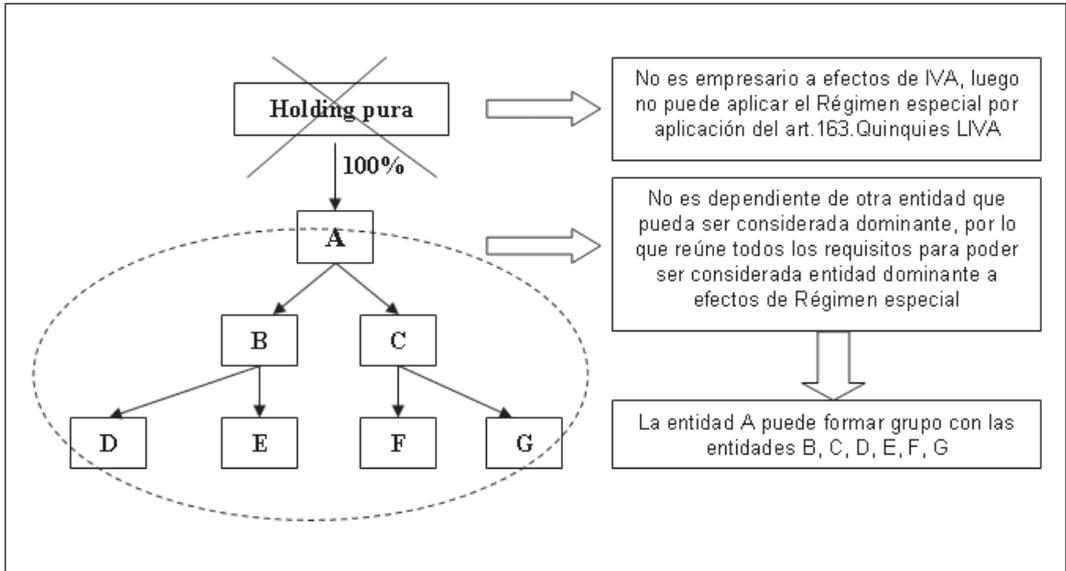


Para evitar que la aplicación del Régimen especial quede limitada en estos casos, pueden darse dos posibles soluciones:

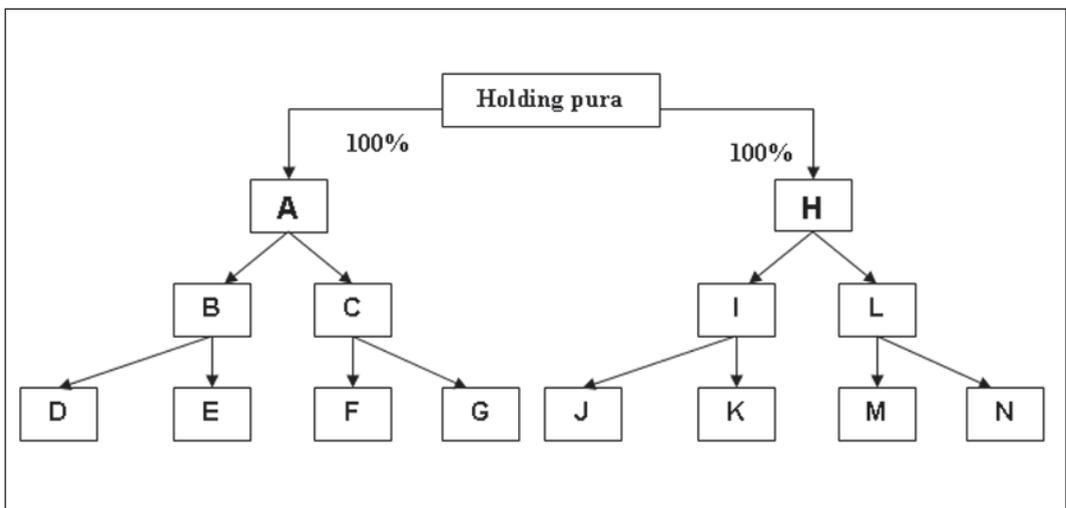
1. Entender que la entidad *holding*, al no tener la condición de empresario o profesional a efectos de IVA queda excluida del Régimen especial a todos los efectos.

En la medida en que el tenor literal del artículo 163.Quinquies.Dos.d) de la LIVA requiere que la entidad dominante no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el TAI, que reúna los requisitos para ser considerada dominante, si la entidad *holding* no tiene la condición de empresario a efectos de IVA no puede aplicar el Régimen especial (porque, reiteramos, el artículo 163.Quinquies.Uno establece que «podrán aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades los empresarios o profesionales...») y, por ende, no puede cumplir los requisitos para ser considerada entidad dominante de otra entidad.

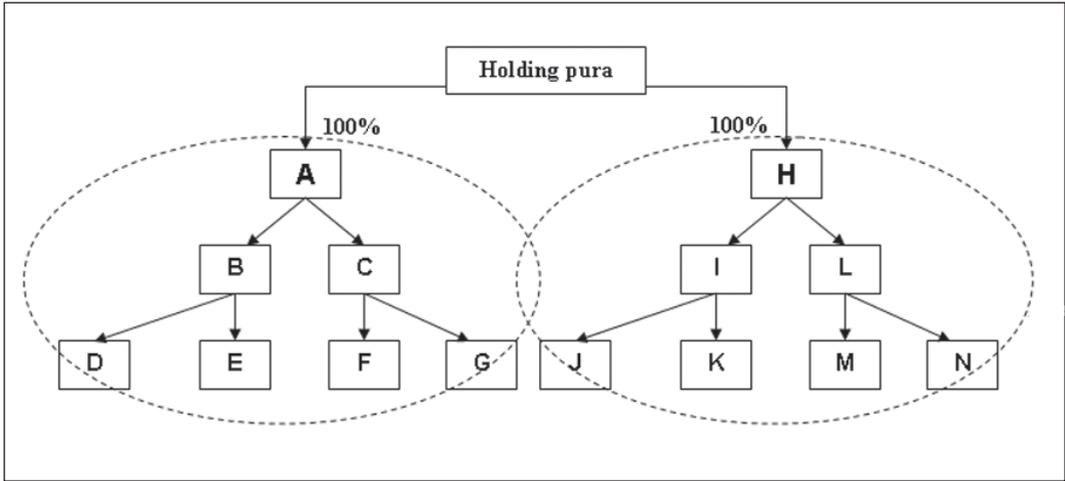
En el ejemplo anterior, esta solución supondría:



Esta solución, respetuosa con la dicción literal de la ley puede, sin embargo, resultar insuficiente desde un punto de vista práctico, ya que la aplicación del Régimen especial quedaría también limitada en los casos en que los grupos empresariales tuviesen varias entidades participadas por la entidad *holding* pura:



En estos casos, si la entidad *holding* se entiende excluida del Régimen especial a todos los efectos, la entidad A podría formar grupo como entidad dominante con las entidades B, C, D, E, F, G; y la entidad H podría formar grupo como entidad dominante con las entidades I, J, K, L, M y N. Sin embargo, A y H nunca podrían formar parte del mismo grupo.

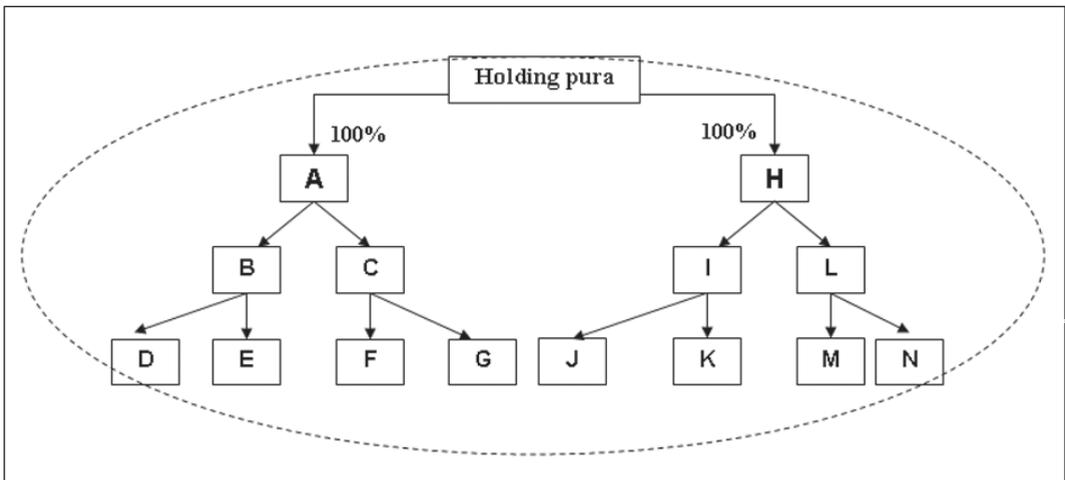


Por este motivo podría pensarse en una segunda solución, como es:

- 2. Entender que la entidad *holding* pura puede ser considerada entidad dominante del grupo de entidades.

Esta postura podría sostenerse en base a una interpretación finalista del artículo 163. Quinquies. Dos de la LIVA, que no requiere expresamente que una entidad deba tener la condición de empresario o profesional a efectos de IVA para poder ser considerada dominante, sino que se limita a exigir que tenga personalidad jurídica propia.

Con esta interpretación se daría solución al problema práctico planteado en el ejemplo anterior, ya que, al entender que la entidad *holding* puede tener la consideración de entidad dominante del grupo de entidades, las entidades A y H podrían formar parte del mismo grupo.



La contestación a Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1105/2007, que es la primera que se pronuncia sobre la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades, parece optar por esta solución.

Por tanto, una entidad *holding* pura podría formar parte del grupo de entidades como entidad dominante (nunca como dependiente ya que, como se verá, el art. 163.Quinquies.Tres de la LIVA exige que la entidad dependiente constituya un empresario o profesional distinto de la entidad dominante).

Sin embargo, esta interpretación del artículo 163.Quinquies.Dos de la LIVA no está exenta de problemas y ello por varias razones.

En primer lugar porque esta interpretación puede entrar en contradicción con el artículo 163.Quinquies.Uno de la LIVA («podrán aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades los empresarios o profesionales...») así como con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que, en virtud de los principios de supremacía y efecto directo que rigen las relaciones entre nuestro Derecho interno y el Derecho Comunitario, debe prevalecer sobre la dicción literal de nuestra norma.

Y en segundo lugar, porque deberán resolverse ciertos problemas prácticos derivados de la inclusión de estas entidades en el Régimen especial, ya que parece difícil conjugar el hecho de que una entidad que no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA forme parte de un Régimen de tributación del mismo impuesto. Podría plantearse, por ejemplo, si la entidad *holding* pura está obligada a presentar autoliquidaciones de un impuesto del que no tiene la consideración de sujeto pasivo, y qué ocurriría si no cumpliera con esta obligación.

#### III.4. La entidad dependiente.

El artículo 163.Quinquies.Tres de la LIVA establece los requisitos necesarios para que una entidad pueda ser considerada entidad dependiente a efectos del Régimen especial. Así, la entidad dependiente:

- Debe constituir un empresario o profesional distinto de la entidad dominante.
- Debe encontrarse establecida en el TAI.
- La entidad dominante debe poseer una participación en la misma de al menos el 50%, que debe mantener durante todo el año natural.
- No puede tratarse de un establecimiento permanente en ningún caso.

De estos requisitos se derivan cuatro aspectos fundamentales del Régimen Especial del Grupo de Entidades:

- Las **personas físicas** quedan fuera del Régimen Especial del Grupo de Entidades.
- Dado que no se especifica que la entidad dependiente deba tener personalidad jurídica propia, podrán serlo las comunidades de bienes y otras **entidades sin personalidad jurídica**, siempre y cuando tengan la consideración de empresarios o profesionales <sup>11</sup>.
- **No pueden tener la consideración de entidad dependiente los establecimientos permanentes** (aunque, como se ponía de manifiesto en el apartado anterior, **sí podrán tener la consideración de entidad dominante** respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a los mismos).

De las anteriores características puede afirmarse con seguridad que el único Régimen especial de los establecidos en el Título IX de la LIVA que nunca podrá coexistir con el Régimen Especial del Grupo de Entidades es el Régimen Especial de Servicios Prestados por Vía Electrónica, al tratarse siempre de entidades no establecidas en el TAI <sup>12</sup>.

En cuanto a la compatibilidad con el resto de regímenes especiales, no existe una postura unánime dentro de la doctrina que se ha planteado esta cuestión, surgiendo además la duda, para el caso de coexistencia de dos regímenes especiales, de cuál tendría primacía en la aplicación.

El artículo 163.Quinquies.Cuatro de la LIVA establece que las entidades sobre las que se adquiera una participación superior al 50% «se integrarán en el grupo de entidades con efecto desde el año natural siguiente al de la adquisición de la participación. En el caso de entidades de nueva creación, la integración se producirá en su caso, desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo».

Por su parte, el apartado cinco del artículo 163.Quinquies establece que «Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo de entidades con efecto desde el período de liquidación en que se produzca tal circunstancia».

En palabras de José Manuel DE BUNES IBARRA y Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO a propósito de este precepto, «La norma también regula el grupo en un sentido dinámico». Esto es así, en la medida en que se prevé expresamente que la composición del grupo pueda variar tanto porque se produzcan incorporaciones de nuevas entidades como porque algunas entidades puedan dejar de pertenecer al mismo.

<sup>11</sup> Esta característica que recogen José Manuel DE BUNES IBARRA y Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO (*Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 289 abril, es, sin embargo, discutida por Antonio José RODRÍGUEZ VEGAZO (*Carta Tributaria, Monografías*, 5/2007, 1.ª quincena de marzo, CISS), que sostiene en su artículo «El Régimen Especial del Grupo de Entidades» lo siguiente: «Vemos, por tanto, que se trata de un régimen de entidades en el que no tienen cabida ni las personas físicas ni las entidades en Régimen de atribución de rentas, por lo que en ningún caso coexistirá el Régimen del Grupo de Entidades con el simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia».

<sup>12</sup> El artículo 163.bis LIVA establece, respecto del Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica: «Los **empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad** que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al Régimen especial previsto en el presente capítulo».

En cuanto a las nuevas entidades que puedan incorporarse al grupo, la norma distingue dos supuestos:

- (i) **Entidades sobre las que se adquiere una participación directa o indirecta de al menos el 50%.**

La integración en el grupo de entidades ya existentes sobre las que se adquiere una participación directa o indirecta de al menos el 50% se producirá a partir del año natural siguiente al de la adquisición de la participación mencionada.

Esta previsión normativa es discutible en la medida en que el período impositivo del IVA no coincide con el período impositivo del Impuesto sobre Sociedades (anual). Como se verá, las entidades que apliquen el Régimen Especial del Grupo de Entidades deberán liquidar el impuesto mensualmente, por lo que resulta cuestionable que haya de esperarse al comienzo de un año natural para poder incorporar nuevas entidades en el grupo (que no sean de nueva constitución).

En apoyo de esta tesis debe señalarse que el desarrollo legal del Régimen especial prevé una serie de declaraciones tanto censales como de autoliquidación del impuesto que permitirían la ampliación de las entidades que forman parte del grupo en cualquier período impositivo (mes).

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que puede ocurrir que entidades en las que ya se posea un 50% y que, por otras circunstancias, no pudieron aplicar el Régimen especial, por ejemplo, por no radicar su sede de actividad económica en el TAI, pueden modificar dichas circunstancias (cambio de domicilio al TAI) y sin embargo, deberán esperar al año natural siguiente para poder aplicar el Régimen especial.

En mi opinión, la lógica que podría encontrarse en esta previsión normativa solo podría residir en facilitar la gestión del impuesto, cuando de un grupo de entidades se trata, a la Administración.

Es necesario, como se abordará más adelante, que exista un acuerdo individual del Consejo de Administración de la entidad, para que pueda incorporarse al grupo de entidades.

En este sentido, el apartado 4 del artículo 61.bis del RIVA establece que en el mes de diciembre de cada año la entidad dominante deberá comunicar las entidades que apliquen el Régimen especial si bien, cuando se trate de la incorporación de nuevas entidades al grupo la información relativa a las mismas, podrá comunicarse hasta el 20 de enero.

En este caso, junto con la comunicación de los datos censales exigidos reglamentariamente, debe aportarse una copia de los acuerdos por los que se ha optado por la aplicación del Régimen especial.

La norma reglamentaria exige que tales acuerdos se adopten **antes del inicio** del año natural en el que se pretenda la aplicación del Régimen especial. Esta previsión es más flexible que la establecida en la ley del impuesto para la opción por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial que deberá ejercitarse en el **mes de diciembre** del año anterior.

**(ii) Entidades de nueva creación con participación directa o indirecta mayoritaria.**

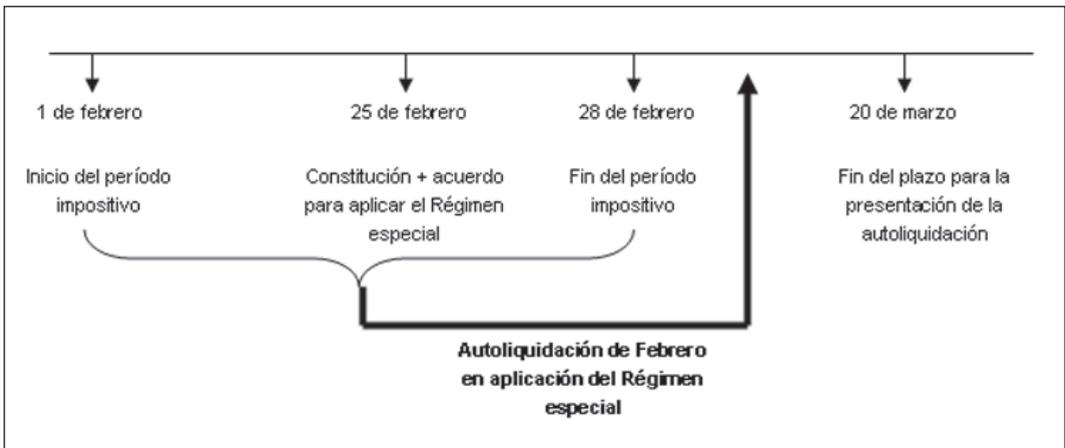
Para las entidades de nueva creación la norma prevé su integración en el grupo desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios.

En este sentido, debe subrayarse, a propósito de la necesidad de acuerdo individual del Consejo de Administración de la entidad de nueva creación que desee acogerse al régimen, que no será fácil que dicho acuerdo se adopte en el plazo previsto en el artículo 163.Sexies de la LIVA ya que, si así fuese, habría de esperar siempre hasta el año siguiente al de su constitución para su plena adhesión.

El apartado 4, *in fine*, del artículo 61.bis del RIVA resuelve expresamente esta cuestión al establecer que para las entidades de nueva creación que se incorporen al grupo de entidades, será válida la adopción del acuerdo antes de la finalización del período de presentación de la primera autoliquidación individual que corresponda en aplicación del Régimen especial.

El Régimen especial comenzará a aplicarse en tal caso desde el primer día del período impositivo al que se refiera esa autoliquidación.

Por tanto, si se constituye una sociedad el día 25 de febrero de 2008 y en el mismo acuerdo de constitución se opta por la aplicación del Régimen especial, la sociedad de nueva constitución podrá presentar la autoliquidación individual correspondiente al mes de febrero aplicando el Régimen especial, ya que, el período de presentación de dicha autoliquidación concluye el 20 de marzo y el Régimen especial le resulta de aplicación desde el primer día del período impositivo (1 de febrero):



En cuanto a las sociedades dependientes que pierdan tal condición, quedarán excluidas del grupo desde el período de liquidación en que se produzca aquella circunstancia.

Esta previsión causa ciertas dudas, en la medida en que si el grupo tiene la obligación de presentar autoliquidaciones mensuales del impuesto, cuando una entidad dependiente no tiene la consi-

deración de gran empresa, pasa a presentar autoliquidaciones trimestralmente y puede que la primera autoliquidación que deba cumplimentar no comprenda todo un trimestre sino solo los meses del mismo en los que ha resultado excluida del Régimen.

El apartado 2 del artículo 61.ter del RIVA viene a solucionar esta cuestión estableciendo que las entidades dependientes que quedan excluidas del grupo de entidades deben aplicar el Régimen general del impuesto desde que se produzca esta circunstancia, presentando sus autoliquidaciones individuales mensual o trimestralmente en función de su volumen de operaciones.

Se prevé expresamente, para las entidades obligadas a presentar autoliquidaciones trimestralmente, que en el caso de que la exclusión se produzca en una fecha distinta al inicio del trimestre, deberán presentar una autoliquidación trimestral por el período de tiempo restante hasta completar dicho trimestre.

Asimismo, el artículo 61.bis.1 del RIVA establece la obligación de la entidad dominante de presentar una comunicación en caso de que se produzca cualquier modificación que afecte a las entidades del grupo dentro del período de liquidación correspondiente al período en que se produzca dicha modificación.

Luego, a pesar de que la redacción del precepto resulta muy confusa, parece que en el período de liquidación correspondiente al mes en el que alguna de las entidades dependientes quede excluida del grupo, deberá presentarse una comunicación al órgano competente de la Administración Tributaria <sup>13</sup>.

### III.5. Condiciones para la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades.

El artículo 163.Sexies de la LIVA regula las condiciones para la aplicación del Régimen especial, estableciendo en su apartado Uno que «El Régimen Especial del Grupo de Entidades se aplicará cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 163.Quinquies y opten por su aplicación. La opción tendrá una validez mínima de 3 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 de esta Ley. Esta renuncia tendrá una validez mínima de 3 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».

Por lo tanto, en cuanto al Régimen voluntario, las entidades que cumplan los requisitos previstos por la ley del impuesto podrán optar mediante un acuerdo individual por la integración en el grupo.

<sup>13</sup> De la dicción del precepto parece desprenderse que, suponiendo que una entidad dependiente pierde tal condición en el mes de febrero, la entidad dominante deberá presentar una comunicación al órgano competente de la Administración Tributaria antes del 20 de marzo. El artículo 9 de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, establece a este respecto que la comunicación debe presentarse dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se produzca la modificación.

De este modo, si alguna de las entidades que pueden formar parte del grupo por cumplir con todos los requisitos establecidos en la LIVA no adoptase el acuerdo individual en tiempo y forma, quedaría excluida del grupo sin que ello impida su aplicación a las demás. Evidentemente, esta regla tiene una excepción en la sociedad dominante, ya que la LIVA condiciona la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades a su aplicación por la entidad dominante.

Este sistema difiere del establecido en el Régimen de consolidación del Impuesto sobre Sociedades, donde la integración es obligatoria para todas las entidades que cumplan con las exigencias que la LIS establece para formar parte del grupo fiscal.

Adicionalmente, la LIVA establece que la opción por la aplicación del Régimen especial tendrá una validez mínima de tres años, entendiéndose prorrogada, salvo renuncia, que ha de realizarse en la misma forma que la opción, es decir, mediante acuerdo adoptado por el Consejo de Administración, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto y que, asimismo, produce efectos por un plazo mínimo de tres años.

Tal y como establece el artículo 163.Sexies.Dos de la LIVA, la forma de ejercitar la opción por la aplicación del Régimen especial es mediante un acuerdo adoptado por el Consejo de Administración u órgano equivalente anterior al año natural en que vaya a resultar de aplicación el Régimen especial. Por lo tanto, el mecanismo previsto para optar por la aplicación del Régimen especial (acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente) difiere del acuerdo de las juntas u órganos equivalentes establecida en la LIS para la aplicación del Régimen de consolidación fiscal, que resulta más garantista desde el punto de vista de que implica el conocimiento y participación directa de los socios de la entidad en la adopción de la decisión <sup>14</sup>.

Sin embargo, en mi opinión, este aspecto del Régimen especial viene a confirmar la particular flexibilidad que caracteriza este Régimen de tributación frente al Régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, la norma no contempla para el caso de entidades en Régimen de atribución de rentas (que, como se puso de manifiesto en apartados anteriores, podrían formar parte del grupo como entidades dependientes, si se entendía que esta era la finalidad de la norma al no exigirse el requisito de tener personalidad jurídica propia) la forma de adoptar el acuerdo, en la medida en que no disponen de Consejo de Administración u órgano de similares características. Este podría constituir un argumento a favor de la exclusión del Régimen especial de las entidades en Régimen de atribución de rentas, que, como se hizo referencia en el apartado anterior, era una cuestión actualmente en discusión por la doctrina.

<sup>14</sup> Marcos ÁLVAREZ SUSO comenta, a propósito de la forma de ejercitar la opción consistente en el acuerdo del Consejo de Administración en contraposición al Acuerdo de la Junta exigido por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que en el caso del Régimen Especial del Grupo de entidades «Esta participación del socio se nos antoja más importante aún en el Régimen previsto en el IVA habida cuenta del pequeño porcentaje de participación que exige el Régimen para la integración de sociedades en el grupo (50% frente al 75% que se establece en el IS), de lo que resulta que el porcentaje de accionistas no integrantes del grupo que pueden verse perjudicados por el traspaso de saldos de IVA a compensar a favor de otras entidades puede alcanzar incluso el 50%».

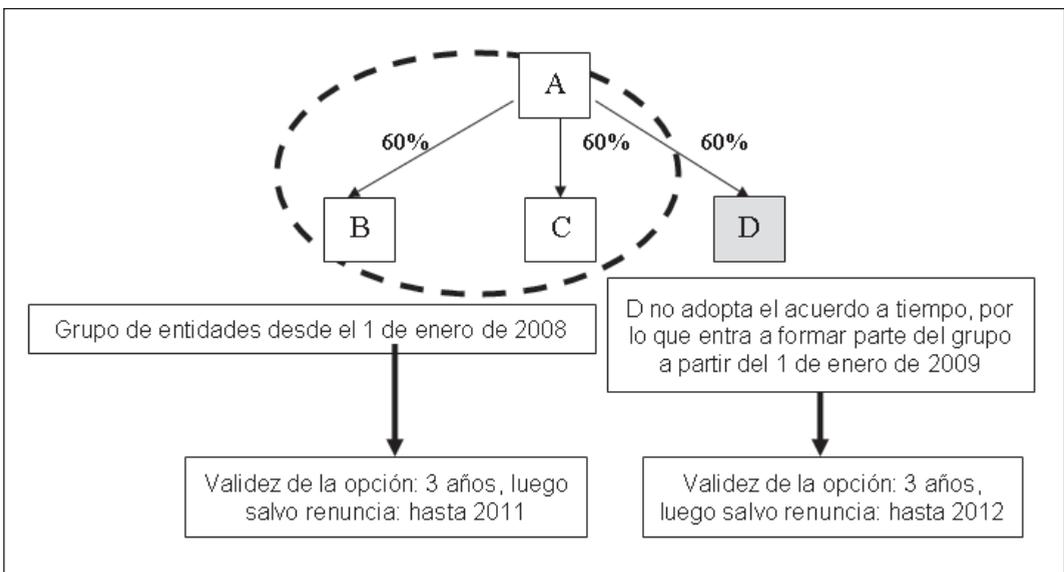
El artículo 163.Sexies.Tres de la LIVA establece que «Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo y decidan aplicar este Régimen especial deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores antes del inicio del primer año natural en el que dicho Régimen sea de aplicación».

De este modo, y con carácter general, la opción por aplicar el Régimen especial debe ser ejercitada antes del inicio del año natural en que el mismo vaya a resultar de aplicación, si bien según se ha puesto de manifiesto en el apartado anterior, esta exigencia deberá ser obviada respecto de las entidades de nueva creación en virtud de lo establecido en el artículo 61.bis.4 del RIVA.

En cuanto a las consecuencias de la falta de adopción en tiempo y forma del acuerdo, el apartado cuatro del mismo artículo 163.Sexies de la LIVA establece que «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».

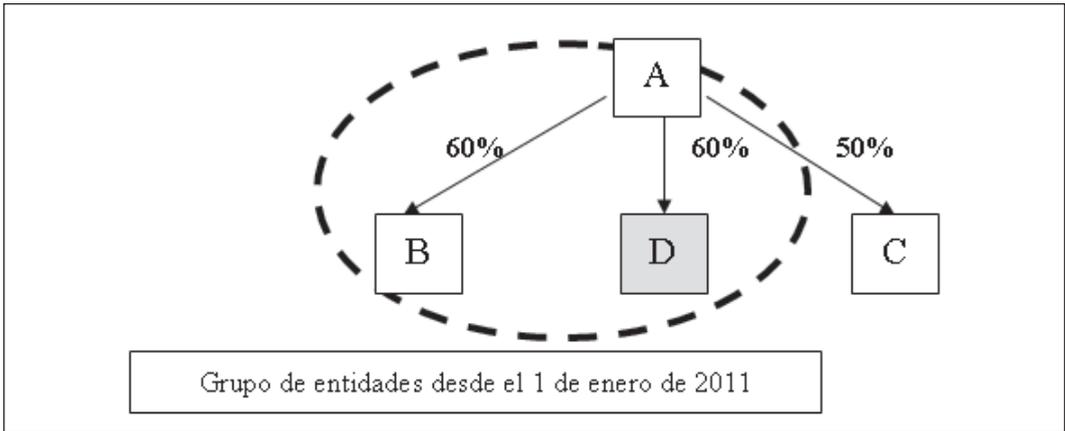
Como se ponía de manifiesto, la opción por la aplicación del Régimen especial y la renuncia, tanto si se trata de la renuncia de todas las entidades del grupo, como si se trata solo de la de alguna de las entidades dependientes, deben realizarse con anterioridad al año natural en que debe surtir efectos.

De esta forma, se puede producir la siguiente situación para el caso en que la entidad dominante y varias de sus dependientes hayan adoptado los preceptivos acuerdos individuales de aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades y una de las sociedades adopte el acuerdo tarde, no pudiendo entrar a formar parte del grupo hasta el año natural siguiente:

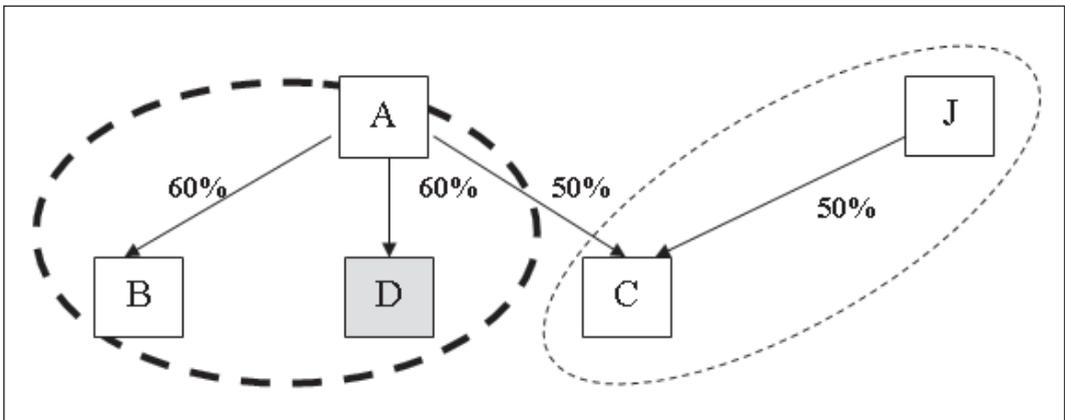


La única circunstancia que podría alterar que la entidad D quedase vinculada al grupo de entidades hasta el ejercicio 2012 en el ejemplo anterior es que la entidad dominante A dejase de aplicar el Régimen especial.

Por otro lado, si alguna de las entidades dependientes, por ejemplo, la entidad C, renunciase a la aplicación del Régimen transcurridos los tres años, el grupo de entidades se configuraría del siguiente modo:



Sin embargo, puede surgir una duda respecto al Régimen establecido para el supuesto de renuncia, como es, si la renuncia tiene una validez de tres años, ¿se refiere el precepto a la renuncia a un determinado grupo de entidades o la renuncia se realiza con carácter general? En este sentido, puede darse la siguiente posibilidad:



Si la entidad C renuncia a la aplicación del Régimen especial con el fin de dejar de formar parte del grupo de entidades (A) para poder formar parte del grupo de entidades de (J), ¿tendría que esperar tres años para poder formar grupo con la entidad (J)?

El apartado 5 del artículo 61.bis del RIVA prevé que el ejercicio de la renuncia al Régimen especial debe ejercitarse mediante una comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y que esta deberá formularse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Por último, nótese que el acuerdo para optar por la aplicación del Régimen especial debe ejercitarse **con anterioridad al año natural** al que deba surtir efecto, mientras que la opción por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial se prevé que deberá efectuarse en **diciembre** del año anterior al que vaya a resultar de aplicación.

A este respecto, el artículo 61.bis.2. párrafo 2.º del RIVA prevé que la opción por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial pueda ejercitarse de forma **simultánea** a la opción por la aplicación del Régimen especial (o bien con posterioridad), por lo que, en caso de opción simultánea por la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades y por su nivel avanzado, deberá adoptarse el acuerdo en el mes de **diciembre**.

### III.6. Causas determinantes de la pérdida del derecho a aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades.

La exclusión del Régimen especial se regula en el artículo 163.Septies de la LIVA, que en su apartado uno establece dos causas por las que se produce la **pérdida inmediata** del derecho a la aplicación del Régimen. No obstante, existen otras causas que producirían la exclusión del Régimen especial (fundamentalmente, el incumplimiento por parte de alguna de las entidades de los requisitos establecidos en el artículo 163.Quinques, que excluiría a la entidad en concreto que los incumple, salvo si el incumplimiento afectase a la sociedad dominante que excluiría la aplicación del Régimen especial para todo el grupo de entidades). Las dos causas de pérdida inmediata del derecho a la aplicación del Régimen especial establecidas en el artículo 163.Septies.Uno de la LIVA son:

1. La concurrencia de cualquiera de las circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 58/2003 <sup>15</sup>, de 17 de diciembre, General Tributaria, determinan la aplicación del método de estimación indirecta.

Dado que no se especifica, queda en duda si con que en cualquiera de las entidades del grupo, dominante o dependientes, se dé alguna de las circunstancias del artículo 53 de la Ley General

<sup>15</sup> El artículo 53 de la Ley General Tributaria establece las causas que determinan que se aplique por la Administración el método de estimación indirecta. En concreto, la Ley General Tributaria establece que cuando la Administración no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de la falta de prestación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas; de que se haya opuesto resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; de que se haya producido un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales; o de que se haya producido una desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos, procederá a aplicar el método de estimación indirecta.

Tributaria que determinen que proceda establecer la base imponible mediante el método de estimación indirecta, ya habría causa suficiente para que quedara excluido todo el grupo del Régimen especial.

Teniendo en cuenta que difícilmente las circunstancias recogidas en el artículo 53 de la Ley General Tributaria serán admitidas por el contribuyente, es posible que en la práctica sea la Inspección quien, al decidir aplicar el Régimen de estimación indirecta, decidirá a su vez, la exclusión del Régimen Especial del Grupo de Entidades, lo que, en mi opinión, puede resultar muy discutible.

2. El incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información a que se refiere el artículo 163.Nonies.cuatro.3.<sup>a</sup> de la LIVA.

Se trata del sistema de información analítico que se exige cuando se opta por la modalidad «ampliada» de este Régimen especial, de cuya llevanza y conservación es responsable la entidad dominante.

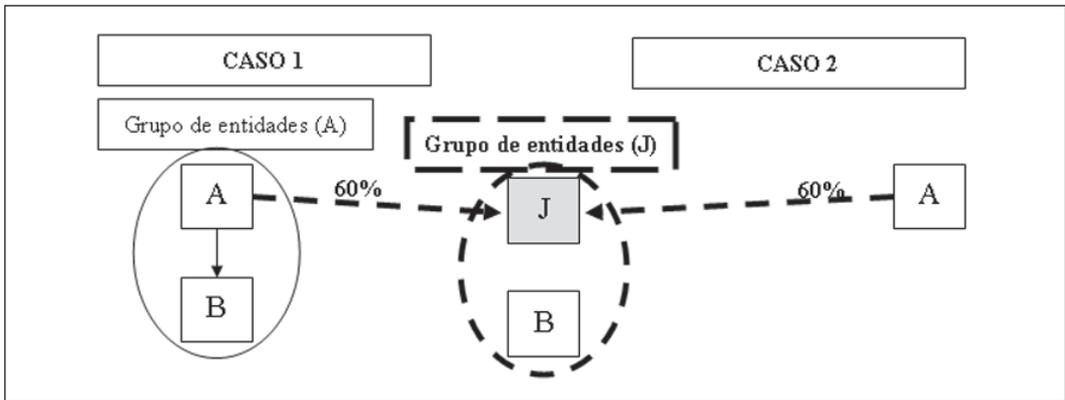
La norma prevé expresamente que el cese en la aplicación del Régimen especial por estas causas producirá efecto en el período de liquidación en que se produzcan y en los siguientes, debiendo **el total de las entidades integrantes del grupo** cumplir con el conjunto de las obligaciones establecidas en la ley a partir de dicho momento.

Esta previsión supone que cuando se produce alguna de las circunstancias descritas anteriormente, que determinan la exclusión del Régimen especial, las entidades que forman el grupo vuelven a actuar de forma «individual» desde el período de liquidación en que tal circunstancia se produce.

Por último, el apartado tres del artículo 163.Septies de la LIVA prevé una última causa de exclusión del Régimen especial que, a diferencia de las anteriores, no supone la exclusión de todas las entidades del grupo del Régimen especial. Así, si una entidad integrante del grupo de entidades se encontrase en situación de concurso o en proceso de liquidación al término de cualquier período de liquidación, queda excluida del Régimen especial. Esta causa de exclusión solo afecta a la entidad que la sufre, permitiéndose la aplicación del Régimen especial al resto de entidades que compongan el grupo.

### III. 7. Supuestos problemáticos cuando se produce la exclusión del Régimen Especial del Grupo de Entidades.

Suponiendo un grupo de entidades que han optado por la aplicación del Régimen especial, podría ocurrir que una nueva sociedad absorba a la entidad dominante del grupo:



En este caso, cabrían dos posibilidades:

1. La entidad A ya aplicaba el Régimen especial.

La incorporación de una nueva dominante al grupo de entidades debería de regirse por lo dispuesto en el artículo 163. Quinquies. Cuatro de la LIVA, de forma que, en teoría, se incorporaría al grupo de entidades con efectos desde el año natural siguiente. Pero, evidentemente, resulta dudoso el hecho de si el grupo (A) y el grupo (J) seguirán aplicando el Régimen Especial del Grupo de Entidades hasta el final del año, en la medida que la entidad J, dominante, ha dejado de serlo.

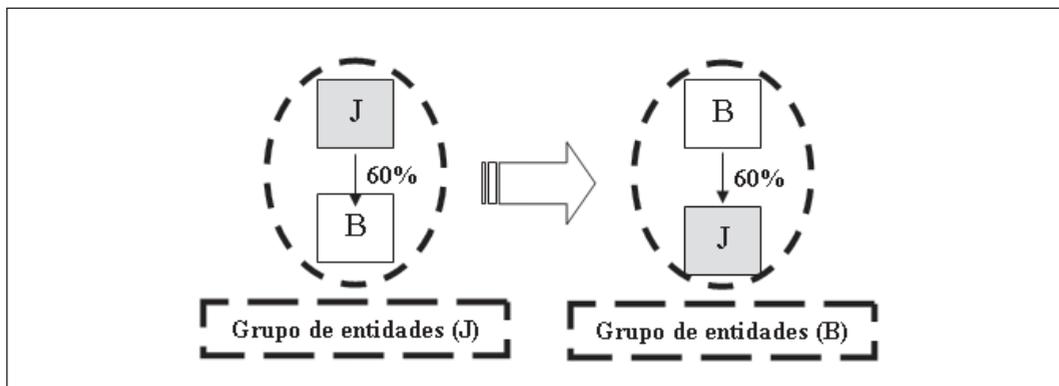
Por otra parte, en el hipotético caso de que ambos grupos continuasen aplicando el Régimen especial hasta el final del año, una vez la entidad A absorba a la hasta ahora dominante J, surge otra duda: ¿deberían las entidades B y J volver a adoptar los acuerdos necesarios para aplicar el Régimen especial en el seno del grupo de entidades (A)?

2. La entidad A no aplicaba el Régimen especial.

En este caso, si la entidad A adopta el acuerdo pertinente para aplicar el Régimen especial, cabe la duda de qué ocurre con el grupo de entidades (J) entre el momento en el que A adquiere la participación mayoritaria de J y el 1 de enero del año posterior a la adopción del acuerdo por A. En este sentido cabrían dos posibilidades:

- Al adquirir la entidad A una participación mayoritaria en J, se excluye el Régimen Especial del Grupo de Entidades para las entidades del grupo (J), por lo que deberán de «empezar desde cero», es decir, deberán de adoptar de nuevo los acuerdos individuales todas las entidades formando un grupo de entidades a partir del año natural siguiente al momento de la adopción de los acuerdos.
- Entender que el grupo (J) permanece aplicando el Régimen especial durante el resto del año natural y hasta el siguiente, si bien en este último, formando parte de un nuevo grupo de entidades.

Por último, también puede plantearse el caso de que una entidad dependiente se convierta en dominante del grupo:



En este caso desaparece la entidad dominante del grupo de entidades inicial (la entidad J), por lo que vuelven a generarse las dudas del caso anterior. Además será también necesario tener en cuenta cómo se produce el paso de dependiente a dominante de la entidad B, en la medida en que si en algún momento la entidad J dejase de ser la entidad dominante del grupo y B no hubiese adquirido aún la participación necesaria para convertirse en la entidad dominante, resultaría prácticamente indiscutible que el grupo de entidades se habría disuelto.

En ese supuesto (que el grupo se hubiese disuelto porque temporalmente la entidad dominante dejó de existir), parece que el lógico proceder consistiría en adoptar de nuevo los acuerdos para formar grupo de entidades durante el mes de diciembre para volver a aplicar el Régimen especial el año natural siguiente.

En este sentido, si bien la renuncia al Régimen tiene efectos como mínimo durante tres años, nada de eso se dice respecto de los supuestos en que lo que ocurre es que se produce una de las causas de exclusión del derecho a la aplicación del Régimen especial.

### III.8. Contenido del Régimen Especial del Grupo de Entidades.

El artículo 163.Octies.Dos de la LIVA establece que «Cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones 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».

Así, las entidades que decidan acogerse al Régimen especial y conformen un grupo de entidades estarán sujetas, en sus relaciones con terceros ajenos al grupo, al Régimen general del impuesto. Es más, con carácter general –siempre que no se opte por la modalidad avanzada del Régimen– también se aplicará el Régimen general a las operaciones que realicen las entidades que conformen el grupo de entidades entre ellas.

Esta constituye la principal peculiaridad del VAT Grouping español. Así, a diferencia de otros países donde las operaciones realizadas en el seno del grupo de entidades quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA, operando el grupo como un único sujeto pasivo a efectos del impuesto (que como tal aplica el Régimen general en todas sus relaciones con terceros), en el caso español las operaciones intragrupo quedan sujetas a IVA, si bien se establecen reglas especiales de tributación respecto de las mismas.

No obstante, el resultado obtenido mediante la aplicación del Régimen especial español es, en términos económicos, equivalente al obtenido en el resto de países que han implementado la habilitación del artículo 11 de la Directiva 112/2006/CE estrictamente.

El artículo 163.Octies de la LIVA regula el contenido del Régimen especial que, como ya se adelantaba, se caracteriza por tener dos niveles de aplicación: «**nivel básico**» y «**nivel avanzado**».

### *III.8.(i) Nivel básico.*

El nivel básico del Régimen Especial del Grupo de Entidades se regula en los artículos **163.Octies. Cuatro** y **163.Nonies. Cuatro** de la LIVA, así como en el artículo **61.ter** del RIVA.

Conforme a estas normas, el nivel básico del Régimen supone que las entidades que formen parte del grupo de entidades operen del siguiente modo:

- 1.º Cada una de las entidades que integran el grupo de entidades (entidad dominante y entidades dependientes) presenta su autoliquidación individual mensual <sup>16</sup>, no debiendo ingresar la deuda tributaria resultante de la misma o solicitar la compensación o devolución del saldo resultante a su favor.

El importe de las cuotas deducibles se determina, a estos efectos, conforme al Régimen general, siempre que no se haya optado por el nivel avanzado del Régimen especial. De hecho, la norma prevé que las deducciones se practiquen de forma individual por cada entidad.

Esta autoliquidación individual debe realizarse mediante la cumplimentación de modelo 322 de declaración <sup>17</sup> y se presenta obligatoriamente por medios telemáticos.

- 2.º Posteriormente, la entidad dominante presenta una autoliquidación mensual agregada del grupo de entidades que integra los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que aplican el Régimen especial.

Esta autoliquidación debe realizarse mediante la cumplimentación del modelo 353 de declaración, que también debe remitirse a la AEAT obligatoriamente por medios telemáticos.

<sup>16</sup> Artículo 163.Nonies.Cuatro de la LIVA.

<sup>17</sup> Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre.

Para ello, el grupo dispone de un número de identificación fiscal (NIF) que será comunicado por la Administración una vez la entidad dominante haya facilitado toda la información censal establecida reglamentariamente.

3.º Dependiendo del resultado positivo o negativo:

- La entidad dominante ingresará el resultado generado en la declaración del grupo <sup>18</sup>.
- Si del resultado de la autoliquidación agregada resulta un saldo a favor del grupo de entidades, caben, a su vez, dos posibilidades:
  - La entidad dominante puede solicitar la compensación del saldo a su favor con las cuotas a ingresar resultantes de posteriores declaraciones mensuales, hasta que transcurran cuatro años.
  - La entidad dominante puede solicitar la devolución del saldo a favor del grupo de entidades en la autoliquidación correspondiente al último período impositivo –mes–del año.

Este nivel básico se configura, por tanto, como un **Régimen de compensación de periodicidad mensual**.

Con respecto a los plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones, estos coinciden con los previstos para las autoliquidaciones individuales presentadas mensualmente en Régimen general (es decir, a excepción de enero y julio, la autoliquidación mensual deberá presentarse durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente al período de liquidación mensual).

No obstante, resulta posible, en caso de que alguna de las entidades no presente su autoliquidación individual a tiempo, presentar la autoliquidación agregada y pagar la deuda tributaria. Es decir, sin perjuicio de que la presentación fuera de plazo de la autoliquidación de una de las entidades del grupo pueda suponer que tenga que afrontar, generalmente, recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria y, en su caso, intereses de demora, el saldo de la autoliquidación no presentada puede integrarse en el saldo de la autoliquidación agregada –de forma que esta sí pueda presentarse a tiempo–.

El artículo 61.ter.4 del RIVA establece también una especialidad con respecto a la LIVA y es que las devoluciones que resulten a favor del grupo de entidades no podrán acogerse al sistema de cuenta corriente en materia.

<sup>18</sup> La Orden EHA/3434/2007 establece que la transmisión telemática del modelo 353 debe realizarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso resultante del mismo salvo si se dan dificultades técnicas que impidan efectuar dicha presentación telemática de la autoliquidación en la misma fecha del ingreso. En este caso, la presentación telemática podrá llevarse a cabo hasta el segundo día hábil siguiente a aquel en que se realizó el ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación.

En cuanto al sistema de devolución establecido en el Régimen especial, reproduce, a nivel agregado, el sistema de compensaciones y devoluciones establecidas en el Régimen general, lo que hace que el Régimen especial resulte incompatible con el Régimen de «devolución rápida» de exportadores y otros operadores económicos en Régimen comercial<sup>19</sup>. De este modo, a priori, las entidades que se beneficiasen del Régimen de devoluciones mensuales deberían de quedar excluidas del grupo de entidades.

Sobre esta concreta cuestión, el artículo 61.ter.2 del RIVA prevé expresamente que cuando una entidad que quede excluida del Régimen Especial del Grupo Entidades cumpla los requisitos del artículo 30 del RIVA –Devoluciones a exportadores y a otros operadores económicos en Régimen comercial– podrá optar por el procedimiento especial de devolución que se regula en esta disposición.

En general, para el caso de que una entidad quede excluida del Régimen especial se prevén distintas consecuencias según si únicamente esa entidad queda excluida o, si por el contrario, es el grupo de entidades el que deja de aplicar el Régimen especial. Así, se puede diferenciar:

- Si una entidad queda excluida del grupo de entidades pero este pervive:

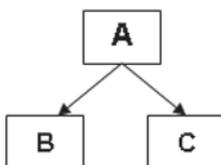
Cuando una entidad tiene cuotas a compensar resultantes de su autoliquidación individual y las incluye en la autoliquidación agregada del grupo, no puede efectuar la compensación de ese importe en una autoliquidación posterior, y ello con independencia de que en ese momento futuro no se aplique el Régimen especial (sin perjuicio, evidentemente, del derecho de crédito que el grupo continuará teniendo frente a la Hacienda).

- Si una entidad queda excluida del grupo de entidades porque el mismo deja de aplicar el Régimen especial en su conjunto:

En este caso, las cantidades pendientes de compensación se repartirán entre las distintas entidades en función de su volumen de operaciones del último año natural en que el Régimen especial hubiera sido de aplicación, y no en función de su aportación al saldo pendiente, lo que puede resultar discutible.

### **Ejemplo práctico de aplicación del nivel básico del Régimen especial**

El siguiente grupo de entidades aplica el Régimen especial y ha obtenido durante el mes de enero de 2008 los siguientes resultados en sus autoliquidaciones individuales de IVA:



Entidad	Resultado de su autoliquidación individual – enero 2008
A	+20
B	-10
C	+20

<sup>19</sup> Artículo 163.Nonies.Cuatro.2.ª de la LIVA.

Las autoliquidaciones que deben presentarse en este caso pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Entidad	Modelo de declaración	Resultado de la autoliquidación	Importe a ingresar	Período de presentación e ingreso
A	322	+20	–	Hasta el 20 de febrero
	353	+30	+30	
B	322	–10	–	
C	322	+20	–	

### Coordinación con las Administraciones tributarias forales

La Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, introduce una serie de disposiciones relativas a la coordinación de la Administración común con la Administración foral vasca respecto de aquellas entidades que apliquen el Régimen Especial del Grupo de Entidades.

En cuanto a la coordinación de la Administración común con la Administración navarra, la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, prevé también reglas especiales respecto de la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades.

A grandes rasgos, tanto la Ley 28/2007, que modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, como la Ley 48/2007, que modifica el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, establecen cuatro especialidades en relación con la aplicación del Régimen especial:

- Las entidades dependientes, cuya inspección corresponda a una Administración distinta de la que corresponda a la entidad dominante, quedan excluidas del grupo de entidades.
- Las entidades que apliquen el Régimen especial deben calcular en sus autoliquidaciones individuales el resultado imputable a cada Administración.
- La autoliquidación agregada del grupo de entidades debe calcularse como la suma de los resultados correspondientes a cada Administración sin que quepa agregar cantidades que correspondan a Administraciones distintas.
- La aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades no altera las normas ni del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco ni del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para determinar el volumen de operaciones.

### III.8. (ii). Nivel avanzado.

Como ya se ha puesto de manifiesto con anterioridad, el Régimen especial tiene dos niveles, el «básico» y el «avanzado». El nivel básico se aplica siempre, mientras que el nivel avanzado se acumula al anterior, debiendo optarse expresamente por la aplicación del mismo.

El contenido del nivel avanzado se encuentra regulado en el artículo **163.Octies.Uno y Tres de la LIVA**, así como en el artículo **163.Sexies.Cinco de la LIVA**, y se caracteriza porque supone una alteración de las reglas generales del impuesto.

De este modo, pueden distinguirse tres aspectos característicos del nivel avanzado del Régimen especial:

#### (i) Regla especial de determinación de la base imponible en operaciones intragrupo.

El artículo 163.Octies.Uno de la LIVA establece el primer aspecto que configura el nivel avanzado del Régimen especial y que supone que cuando se ha optado por su aplicación, **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 **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.

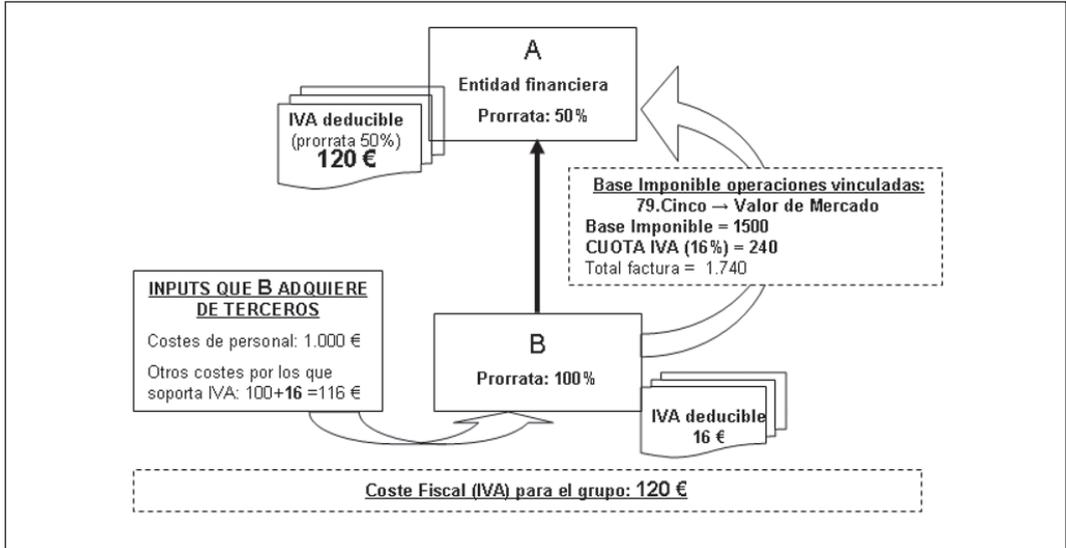
El primer aspecto a resaltar es que el nivel avanzado afecta, fundamentalmente, a la conformación de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el TAI en las operaciones intragrupo.

Mediante este mecanismo, se trasladan las cuotas soportadas por las entidades del grupo de la entidad que las soporta a la entidad que realmente aprovecha los bienes y servicios que las generaron. De esta forma solo se atiende a los costes por los que se soportó el IVA, no debiendo computarse para determinar la base aquellos otros en los que no se produjo esa circunstancia, que generalmente son los costes de personal, los costes financieros y los márgenes de beneficio. Así, **no se genera valor añadido dentro del grupo.**

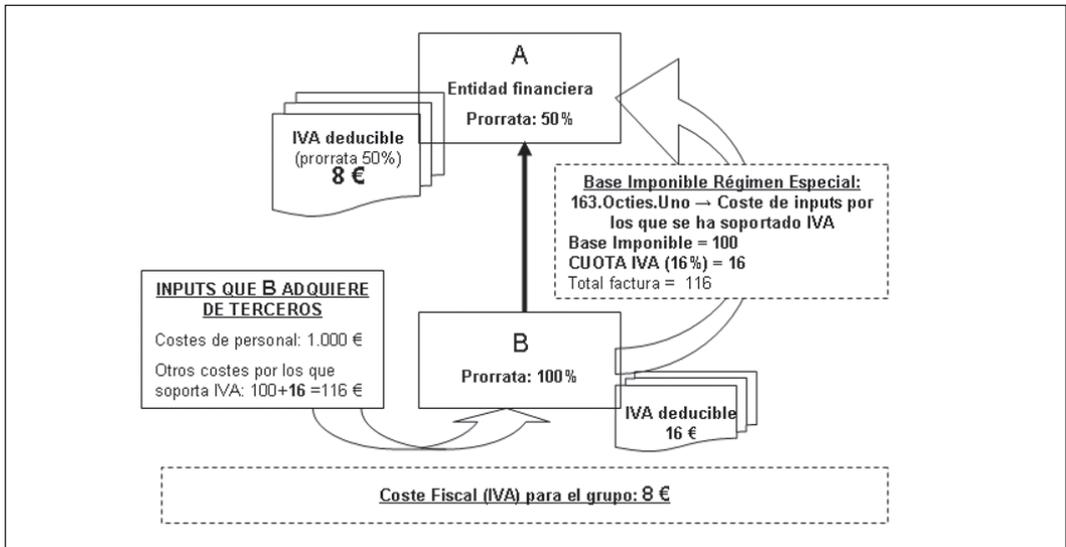
Lo que se denomina por algunos autores como «La solución a los costes derivados de la especialización en el IVA<sup>20</sup>» no es sino una forma de evitar el coste fiscal consecuencia del incremento de la base imponible derivado del valor añadido que se genera en el seno de un grupo cuando una entidad sujeta a prorrata resulta destinataria de una operación intragrupo. Por así decirlo, **la entidad que adquiere los bienes o resulta destinataria de las prestaciones de servicios que posteriormente transmite a otra entidad del grupo «se neutraliza»:**

<sup>20</sup> Marcos ÁLVAREZ SUSO y Antonio ROMERO DE LA VEGA.

Supongamos un grupo de entidades formado por la entidad financiera A (dominante) y la entidad B (dependiente) en la que ha externalizado el servicio de limpieza y de gestión de personal. La entidad A se encuentra sujeta a una prorrata del 50%. Si **no optasen por la aplicación del nivel avanzado**, las consecuencias fiscales a efectos de IVA resultarían <sup>21</sup>:



Supongamos ahora que las entidades A y B **optan por la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades en su nivel avanzado**. Las consecuencias fiscales de la misma operación serían:

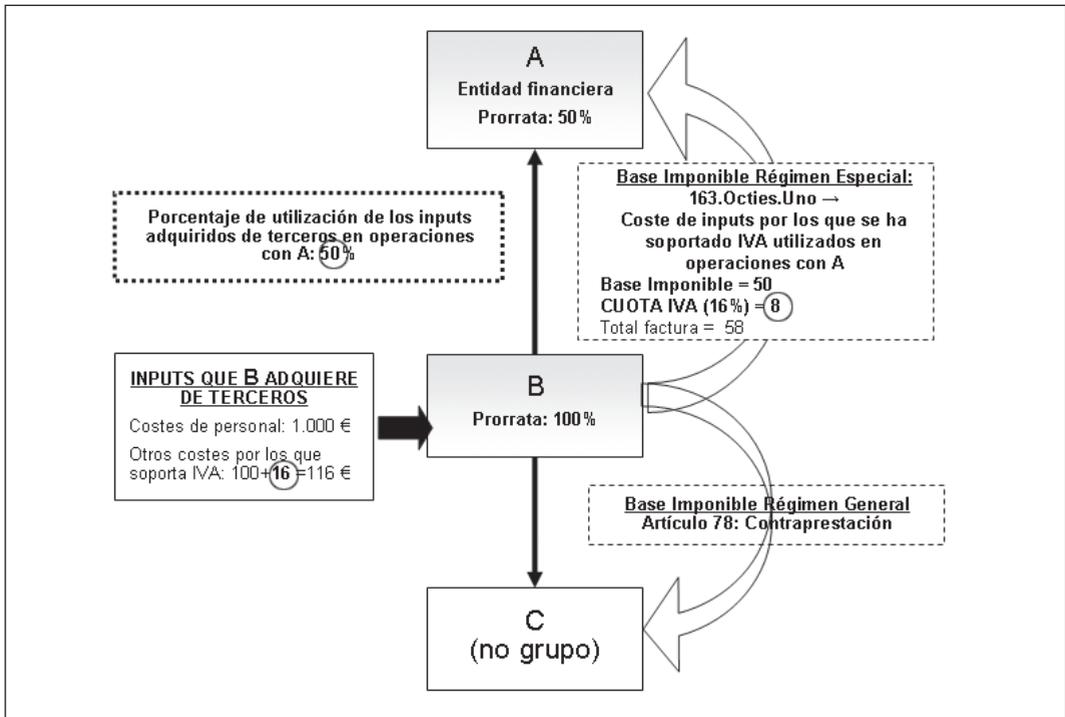


<sup>21</sup> Nótese que el artículo 79.Cinco de la LIVA exige que se fije una contraprestación igual al valor normal de mercado cuando el destinatario no tenga derecho a deducir totalmente del impuesto y se trate de una operación entre entidades vinculadas.

En el ejemplo anterior se puede comprobar el significado de que la entidad que adquiere los bienes y es destinataria de las prestaciones de servicios «se neutralice» o de que «no se genera valor añadido dentro del grupo». Con estas expresiones se quiere dar a entender que para el grupo de entidades resulta indiferente que la adquisición de bienes que generó el IVA soportado la realice la entidad A o la entidad B, ya que el efecto fiscal en el IVA es el mismo.

A pesar de la apariencia sencilla de la regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones intragrupo, en la práctica, su aplicación resultará compleja. Teniendo en cuenta las operaciones cruzadas que pueden llegar a desarrollarse dentro de un grupo de entidades, será necesario efectuar una imputación de los recursos utilizados por cada entidad cuando los mismos se utilicen para realizar operaciones tanto con entidades del grupo como con terceros ajenos al grupo.

El ejemplo más sencillo que puede darse a este respecto sería que la entidad B del ejemplo anterior prestase servicios al 50% a la entidad A (perteneciente al grupo) y a una entidad C (ajena al grupo):

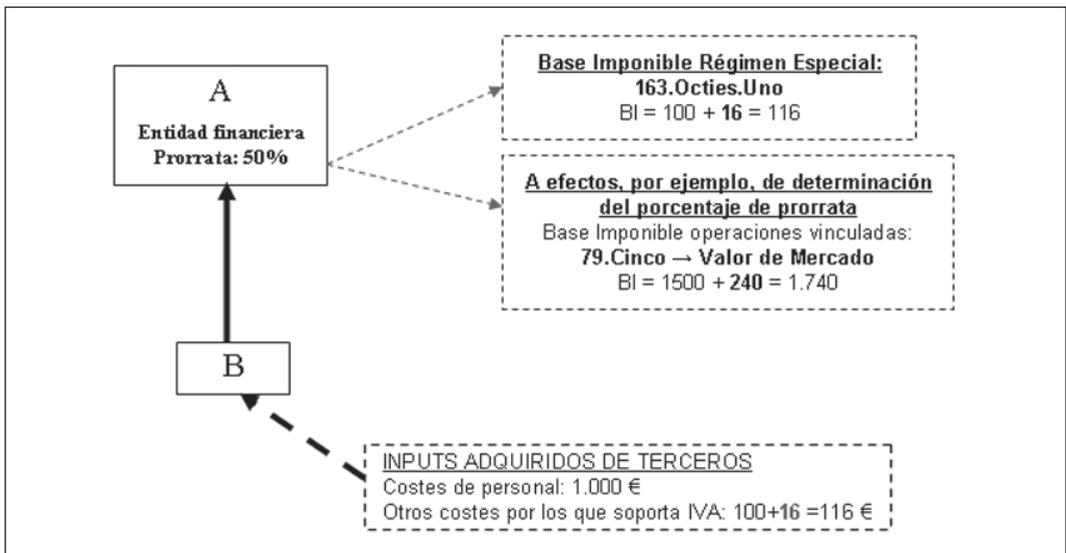


La imputación, que ha de hacerse en la proporción del empleo o utilización de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo, debe realizarse en el período en el que se efectúe la operación intragrupo. Como puede comprobarse, esta regla de determinación de la base imponible puede complicarse mucho en la medida en que si, por ejemplo, la entidad presta servicios en distintas proporciones a cuatro empresas del grupo, así como a terceros ajenos al grupo, habrá que utilizar sistemas de ecuaciones para estimar el coste de los bienes y servicios imputables a cada entidad.

Adicionalmente, cuando los bienes y servicios utilizados tienen la consideración de bienes de inversión, se exige que su coste se impute íntegramente dentro del período de regularización previsto en el artículo 107 de la LIVA, por lo que, según José Manuel DE BUNES IBARRRA y Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO, *a contrario sensu*, se admite una imputación que exceda al año en que se realiza la operación.

Por otra parte, según el párrafo segundo del artículo 163.Octies.Uno de la LIVA, esta regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones intragrupo no será de aplicación en relación con el Régimen de deducciones<sup>22</sup> para el que se atenderá a las reglas generales de determinación de la base imponible del impuesto establecidas en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

De este modo, si se retoma el primer ejemplo respecto de la aplicación de esta regla especial de determinación de la base imponible, se tendría:



Por último, en cuanto a los requisitos de facturación específicos de estas operaciones, el artículo 61.Quinquies.2 del RIVA exige que las operaciones intragrupo se documenten en factura que deberán cumplir con todos los requisitos de contenido establecidos en el Reglamento de Facturación<sup>23</sup> con las siguientes especialidades:

- La factura que documente la operación intragrupo debe contener la base imponible de IVA fijada conforme a lo establecido en el Régimen general del impuesto, así como la base imponible de IVA fijada conforme a las reglas especiales de determinación de la base imponible previstas en el nivel avanzado del Régimen especial.

<sup>22</sup> Artículos 101 a 119 y 121, que regulan entre otras, la regla de la prorrata, regularización de bienes de inversión, deducciones en sectores diferenciados de actividad, determinación de volumen de operaciones y Régimen de devoluciones.

<sup>23</sup> Artículo 6 del Reglamento, por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

- Estas facturas no podrán beneficiarse de autorización alguna del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT para que en las mismas no consten todas las menciones contenidas en el Reglamento de Facturación.
- Deberán expedirse en una serie especial y consignarse por separado en el libro registro de facturas expedidas.

En consecuencia, todas las operaciones intragrupo quedarán documentadas mediante una factura completa, que reúna todos los requisitos habituales así como uno nuevo: que conste la base imponible del impuesto determinada según las reglas del nivel avanzado del Régimen especial así como determinada según las reglas generales del impuesto. En el ejemplo anterior, la factura que documentase la operación intragrupo debería contener:

Base Imponible (Régimen general)	1.500
Base Imponible 163.Octies.Uno LIVA	100
IVA repercutido (16%)	16
Total factura	1.516

#### (ii) Facultad de renuncia a las exenciones limitadas.

La segunda especialidad del nivel avanzado del Régimen Especial del Grupo de Entidades se recoge en el párrafo segundo del artículo **163.Sexies. Cinco de la LIVA, que faculta a las entidades del grupo que hayan optado por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial para renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20.Uno de la LIVA.**

Este precepto, que recoge la facultad de optar por la no aplicación de las exenciones en operaciones interiores recogidas en el artículo 20.Uno de la LIVA en el ámbito de las operaciones intragrupo cuando se haya optado por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial, puede, de nuevo, resultar de cuestionable compatibilidad con el artículo 137 de la Directiva 2006/112/CE.

Si las reglas de determinación de la base imponible expuestas anteriormente trataban de evitar costes derivados de la externalización de determinadas actividades empresariales por parte de entidades sujetas a la regla de la prorrata, en este caso, el efecto que se intenta conseguir estableciendo una facultad de renuncia a las exenciones en operaciones interiores es el contrario.

Así, un grupo que solo realiza operaciones que generan derecho a la deducción se ve perjudicado con la externalización de una actividad interna que esté sujeta a exención, al resultar de aplicación la regla de la prorrata respecto de los *inputs* que soporta la entidad en la que se externaliza dicha actividad.

De este modo, se amplía el ámbito de renuncia a las exenciones en el impuesto, de forma que ya no solo puede renunciarse a la exención establecida en el artículo 20.Dos de la LIVA respecto a deter-

minadas transmisiones de inmuebles, sino que también puede renunciarse a las exenciones previstas para determinadas actividades relacionadas con operaciones financieras, sanitarias, educativas, etc.

Evidentemente, el ámbito de la renuncia a las exenciones en operaciones interiores se circunscribe únicamente a las operaciones intragrupo y no a aquellas que las entidades que pertenecen al grupo puedan llevar a cabo con terceros ajenos al grupo (en las que, como se señalaba, resultará de aplicación el Régimen general del impuesto).

La facultad de renunciar a las exenciones queda supeditada, lógicamente, a que la entidad de que se trate haya optado en tiempo y forma por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial.

Por su parte, el artículo 61. Quáter del RIVA exige a estos efectos que la facultad de renuncia a las exenciones se efectúe **operación por operación**.

Según el apartado 2 del mismo artículo 61. Quáter del RIVA, la renuncia deberá realizarse mediante la **expedición de una factura en la que conste la repercusión del impuesto y una referencia al artículo 163. Sexies. Cinco** de la LIVA.

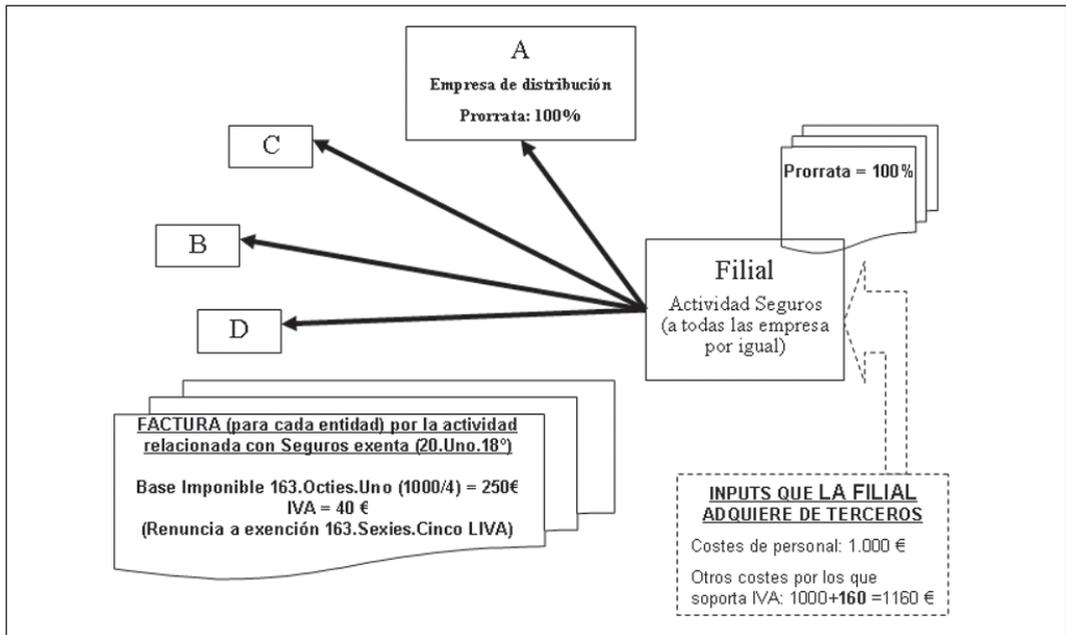
Al igual que el resto de facturas que documentan operaciones intragrupo de entidades acogidas al nivel avanzado del Régimen especial, se prevé expresamente que esta factura no podrá beneficiarse de autorización alguna del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT para que en la misma no consten todas las menciones contenidas en el apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

La ventaja fiscal que se obtiene con la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial en este concreto aspecto –facultad de renuncia a exenciones limitadas– se ilustra mediante el siguiente ejemplo:

La entidad A (dominante de un grupo de entidades) tiene como actividad principal la distribución de alimentos y tiene derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado (prorrata del 100%). Actualmente, todas las empresas del grupo tienen personal destinado a la gestión de determinadas operaciones con seguros que únicamente prestan servicios internos en cada compañía.

La entidad A se plantea ahora centralizar la prestación de estos servicios, desarrollando esta labor un nuevo departamento que se integre dentro de esta misma sociedad. Sin embargo, no adopta esta decisión al darse cuenta de que tendrá que refacturar tales servicios a sus entidades dependientes y, por tanto, realizar operaciones exentas que le llevarán a quedar sujeta a prorrata.

Ahora bien, la entidad A tiene conocimiento de que se ha aprobado el Régimen Especial del Grupo de Entidades y ya no solo se plantea centralizar sus servicios relacionados con la actividad de seguros sino crear una filial que gestione estas actividades para todas las sociedades del grupo. De este modo, al acogerse al Régimen especial del grupo de entidades en su modalidad avanzada podrá externalizar estos servicios sin coste de IVA (siempre que se trate de operaciones intragrupo):



Adicionalmente, cabe señalar que, a diferencia de lo que ocurre con la posibilidad de renunciar a la exención del artículo 20.Dos de la LIVA, en este caso no se establece ninguna limitación respecto a que el destinatario de la operación tenga pleno derecho a la deducción. Por lo tanto, la facultad de renunciar a las exenciones limitadas del artículo 20.Uno de la LIVA solo estará condicionada a que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la entidad que renuncia esté integrada en un grupo de entidades que aplique el Régimen especial.
- Que el grupo de entidades al que pertenece haya optado por la aplicación de la modalidad avanzada del Régimen especial.
- Que la operación respecto a la que se efectúa la renuncia se realice entre entidades del grupo.

### Concurso de facultades de renuncia a las exenciones

En el caso de que en la misma operación resulte de aplicación la renuncia a la exención establecida en el artículo 20.Dos de la LIVA (que se refiere a la exención limitada aplicable a las entregas de terrenos rústicos, entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación y segundas y posteriores entregas de edificaciones) y la facultad de renuncia establecida en el artículo 163.Sexies.Cinco de la LIVA, prevalecerá esta última<sup>24</sup>.

<sup>24</sup> Artículo 61.quáter.3 del RIVA.

Si se dan estas circunstancias, la renuncia a la exención debe comunicarse fehacientemente al adquirente. Esta comunicación debe realizarse con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes <sup>25</sup>.

Teniendo en cuenta que la facultad de renuncia no depende de la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción de las cuotas soportadas del destinatario de las operaciones, podrá darse la posibilidad de que en una segunda entrega de edificación intragrupo, en el nivel avanzado del Régimen especial, una entidad renuncie a la exención limitada resultando el destinatario de la operación otra entidad del grupo sujeta a la regla de la prorrata <sup>26</sup>.

La prevalencia de la facultad de renuncia a las exenciones establecida en el artículo 163.Sexies.Cinco de la LIVA respecto de la facultad de renuncia del artículo 20.Dos de la LIVA, puede tener consecuencias en otros impuestos cuando se produce un concurso de facultades de renuncia a las exenciones.

Así, debe señalarse que la mayor parte de las Comunidades Autónomas han establecido una **cuota gradual incrementada de la modalidad Actos Jurídicos Documentados** (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de las primeras copias de escrituras públicas que documentan transmisiones en las que se produzca la renuncia a la exención de IVA. Estas normas autonómicas realizan una remisión expresa al artículo 20.Dos de la LIVA para que resulte de aplicación la cuota gradual incrementada de AJD. Por lo tanto, si se trata de una operación susceptible de ser objeto de renuncia a la exención por aplicación del artículo 20.Dos de la LIVA y, sin embargo, se renuncia a la exención por aplicación del Régimen especial del grupo de entidades, en principio, no resultaría de aplicación dicha cuota gradual incrementada de AJD, al menos hasta que las Comunidades Autónomas modificasen sus respectivas normas autonómicas a este respecto.

Por otra parte, algunas Comunidades Autónomas como son el Principado de Asturias, Aragón, Baleares, Cantabria, Extremadura, Murcia y La Rioja han establecido **un tipo de gravamen reducido de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas** (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que se aplica cuando las operaciones exentas recogidas en los apartados 20.º, 21.º y 22.º del artículo 20 de la LIVA (entregas de terrenos rústicos, entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación y segundas y ulteriores entregas de edificaciones) tributan por TPO al no haberse procedido a renunciar a la exención. La mayoría de estas normas autonómicas también se refieren expresamente a que no se haya producido la renuncia a la exención de IVA pre-

<sup>25</sup> A estos efectos se presume que la renuncia se ha comunicado fehacientemente si en la factura que se expide se efectúa la repercusión expresa del impuesto (art. 61.Quáter de la RIVA).

<sup>26</sup> No obstante, si dicha transmisión constituye la totalidad del patrimonio empresarial o profesional o una unidad autónoma de la empresa que pueda ser susceptible de constituir una rama de actividad, la renuncia a la exención no resulta aplicable por cuanto estos supuestos no constituyen una operación sujeta pero exenta de IVA, sino que son supuestos de no sujeción al impuesto (art. 7 LIVA).

vista en el artículo 20.Dos de la LIVA <sup>27</sup> para que pueda resultar de aplicación el tipo reducido de TPO. Por tanto, podría entenderse que, en estos casos, si la entidad que aplica el Régimen Especial del Grupo de Entidades no renuncia a la exención, al no renunciar a la misma por aplicación del artículo 20.Dos de la LIVA, no podría beneficiarse del tipo reducido de TPO, al menos hasta que estas Comunidades Autónomas no adapten su normativa a estas nuevas circunstancias.

### (iii) Consideración de las operaciones intragrupo como un sector diferenciado.

El tercer aspecto característico del nivel avanzado del Régimen especial, y que se encuentra vinculado a los dos aspectos señalados anteriormente, reside en que el artículo 163.Octies.Tres de la LIVA, que obliga a que las operaciones intragrupo **constituyan un sector diferenciado de la actividad** al que se entienden 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.

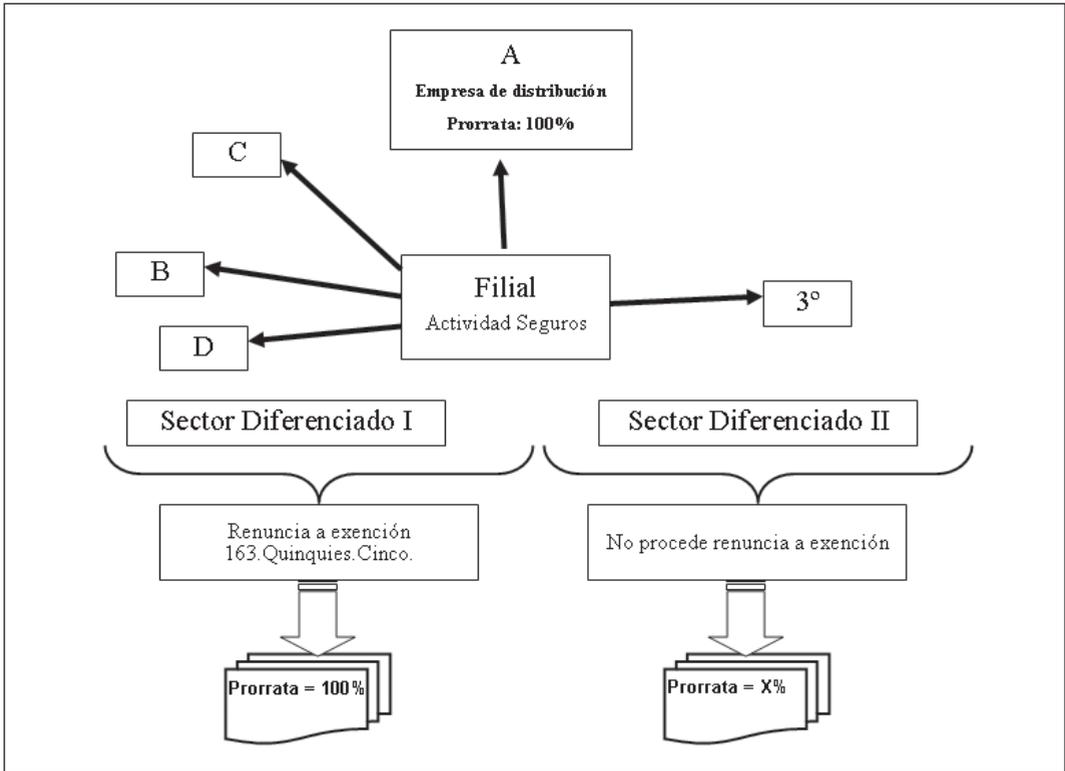
Se trata, por imperativo legal, de un sector diferenciado de actividad al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados en las operaciones intragrupo (directa o indirectamente, total o parcialmente).

Esta regla de afectación, al igual que la regla de imputación comentada en relación con las reglas especiales de determinación de la base imponible, supone que habrá bienes y servicios que se afecten solo parcialmente al sector diferenciado de actividad –en la medida en que se utilicen para las operaciones intragrupo–.

Así, la LIVA introduce una excepción expresa a las reglas de determinación del porcentaje de deducción o prorata en relación con los elementos de utilización común en varios sectores diferenciados de actividad, señalándose que la deducción se practicará en función del destino de los bienes y servicios dirigidos a la realización de las operaciones intragrupo. De ello se desprende que el régimen atiende a la afectación real de los bienes o servicios comunes al sector diferenciado intragrupo y a los demás.

El alcance de estas previsiones puede verse gráficamente en nuestro ejemplo anterior en el hipotético caso de que nuestra filial dedicada a la actividad de seguros prestase servicios, además de a las empresas del grupo, a terceros ajenos al grupo. Así debería tener dos sectores diferenciados de actividad:

<sup>27</sup> No obstante, existen casos, como es el del Principado de Asturias, en los que la norma solo se refiere a que no se haya renunciado a la exención.



A estos efectos, el artículo 61.bis.3 del RIVA establece que las entidades que hayan optado por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial podrán optar por la aplicación de la regla de prorrata especial en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo <sup>28</sup>.

Adicionalmente, señala que esta opción será individual para cada entidad y que se llevará a cabo sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que, en su caso, tuvieran las citadas entidades. Luego, el precepto deja gran flexibilidad a las entidades a la hora de determinar sus porcentajes de deducción, en la medida en que pueden optar por aplicar la prorrata especial o la prorrata general para cada uno de sus sectores diferenciados.

El plazo para ejercitar la opción de aplicar la prorrata especial es, en general, durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que comience a surtir efectos.

No obstante, en los casos de inicio de actividades empresariales o profesionales, así como en los casos de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, la opción por la aplicación por la regla de la prorrata especial puede

<sup>28</sup> Esta opción surte efectos en tanto no es revocada; revocación que puede efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos.

ejercitarse en el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la relación habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

(iv) **Requisitos formales para la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial.**

La aplicación del nivel avanzado del Régimen especial supone para las entidades del grupo la asunción de obligaciones formales adicionales que se relacionan con la opción y renuncia a su aplicación, así como con la llevanza de un sistema de información analítico:

- Opción y renuncia.

El artículo 163.Quinquies.Cinco de la LIVA establece que **la opción por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial se referirá a todo el conjunto de entidades** que conformen el grupo de entidades. Por lo tanto, no cabe excluir a ninguna entidad de la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial.

La forma de ejercitar la opción es mediante el **acuerdo del Consejo de Administración**, que debe adoptarse **durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto**.

La opción por la aplicación del nivel avanzado tiene una validez mínima de un año y es susceptible de renuncia, que además tiene una validez mínima también de un año <sup>29</sup>. La renuncia se ejercita mediante una comunicación a la AEAT y no impide que la entidad que renuncia a la aplicación del nivel avanzado continúe aplicando el Régimen especial en su nivel básico.

- El sistema de información analítica.

La ley del impuesto condiciona la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial a que la entidad dominante disponga de un **sistema de información analítica** <sup>30</sup> que:

- Debe estar basado en criterios razonables de imputación.
- Debe tener por objeto los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones intragrupo.
- Debe reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.
- Debe incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados que deben ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos.

<sup>29</sup> Artículo 61.bis.2 del RIVA.

<sup>30</sup> Artículo 163.Quinquies.Cinco.

dos en los que sea de aplicación el Régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que también deben justificarse en la propia memoria.

El artículo 61. Quinques del RIVA regula con mayor precisión el contenido del sistema de información analítica introduciendo los siguientes aspectos no recogidos en la ley en relación con el contenido del sistema de información analítica:

- a) Debe contener una descripción de los bienes y los servicios utilizados en las operaciones intragrupo que hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas (tanto si han sido adquiridos a terceros como si no).
- b) El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas. Se hace expresa mención a que deben conservarse por separado los justificantes que documenten esta información.
- c) El importe de las cuotas deducidas de las soportadas, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el Régimen especial. Si se trata de bienes de inversión, debe consignarse también el importe de las regularizaciones practicadas.
- d) Los criterios utilizados para la imputación del coste de los bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones.

Adicionalmente, se establece expresamente que es obligatoria la conservación de los justificantes formales de las magnitudes utilizadas para la determinación de los criterios de imputación de los costes. Asimismo, se establece que estos criterios deben atender, siempre que sea posible, a la utilización real de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo, sin perjuicio de la utilización de cualesquiera otros, como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, cuando se trate de bienes y servicios cuya utilización real resulte imposible de concretar.

No obstante, como novedad incluida en el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, finalmente aprobado respecto del proyecto pasado a información pública, se prevé la posibilidad de que **los criterios utilizados para la elaboración del sistema de información analítica se sometan a la valoración previa de la Administración Tributaria**, previsión que debe valorarse muy positivamente desde la perspectiva de la seguridad jurídica.

Por último, el artículo 163. Nonies. Siete de la LIVA establece un Régimen específico de infracciones para los incumplimientos de esta obligación formal, que puede resumirse en:

- a) Si el incumplimiento es absoluto (no llevanza del sistema de información analítica), se considera que la entidad dominante ha cometido una infracción tributaria muy grave.

La sanción en este caso consiste en una multa pecuniaria proporcional del 2% del volumen de operaciones del grupo.

- b) Si el incumplimiento es parcial (inexactitudes u omisiones), se considera que la entidad dominante ha cometido una infracción tributaria grave.

La sanción en este caso consiste en una multa pecuniaria proporcional del 10% del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

Se establece expresamente que estas sanciones son compatibles con las que procedan por la aplicación de las siguientes infracciones recogidas en la Ley General Tributaria:

- Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 de la Ley General Tributaria).
- Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (art. 193 de la Ley General Tributaria).
- Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art. 194 de la Ley General Tributaria).
- Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros (art. 195 de la Ley General Tributaria).

Adicionalmente, se prevé que la imposición de las sanciones específicas del Régimen Especial del Grupo de Entidades determine, por otra parte, que no quepa calificar como graves o muy graves las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de la Ley General Tributaria.

### III. 9. Obligaciones formales.

El artículo 163.Nonies de la LIVA establece las obligaciones específicas que deben cumplir las entidades que apliquen el Régimen Especial del Grupo de Entidades.

En primer lugar, señala el apartado Dos de este artículo que **la entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración Tributaria**, y en esta condición de representante debe cumplir con las obligaciones tributarias formales y materiales específicas que se derivan del Régimen especial.

En segundo lugar, se establece que todas las entidades que apliquen el Régimen Especial del Grupo de Entidades tienen que cumplir con las obligaciones de los sujetos pasivos establecidas en

el artículo 164 de la LIVA, es decir, con todas las obligaciones formales derivadas de la aplicación del Régimen general del impuesto. No obstante, se exceptúa la obligación de pagar la deuda tributaria o de solicitar la compensación o devolución derivadas de la autoliquidación individual de cada entidad (ya que, como se ha expuesto, será la autoliquidación agregada la que arroje un resultado a ingresar o un saldo a favor del grupo, que determinará que se produzca la obligación de ingresar o la de solicitar la compensación o la devolución).

Adicionalmente, se prevén una serie de obligaciones específicas que deben de cumplirse en relación con el Régimen especial. En concreto, se establece que la entidad dominante será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

- Presentar las autoliquidaciones del impuesto en el tiempo y forma expuestos anteriormente.
- Disponer de un sistema de información analítica con las características expuestas anteriormente.
- Comunicar a la Administración Tributaria la siguiente información censal:
  - El cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del Régimen especial (requisitos de la entidad dominante y de las entidades dependientes).
  - La adopción de los acuerdos y la opción por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial, que deberá comunicarse antes del inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el Régimen especial.
  - La relación de entidades del grupo que apliquen el Régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración, información que deberá comunicarse el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.
  - La renuncia al Régimen especial (tanto si afecta a todo el grupo de entidades como si solo se produce respecto de alguna entidad).

A este respecto, el artículo 61.bis del RIVA establece los datos concretos que deberán comunicarse antes del inicio del año natural en que vaya a aplicarse el Régimen especial:

- Identificación de los empresarios o profesionales que integran el grupo y que van a aplicar el Régimen especial. Si se trata de establecimientos permanentes de entidades no establecidas en el TAI que tengan la condición de sociedad dominante, se exige la identificación de dicha entidad no establecida.
- Copia de los acuerdos por los que se ha optado por la aplicación del Régimen especial.
- Relación del porcentaje de participación directa o indirecta mantenida por la entidad dominante respecto de las dependientes, así como la fecha de adquisición de estas participaciones.

- Manifestación de que se cumplen todos los requisitos establecidos para poder ser entidad dominante y entidades dependientes.
- En su caso, la opción por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial.

Esta información censal deberá ser remitida por la entidad dominante en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto el Régimen especial, a través del **modelo 039** de «Comunicación de datos relativa al Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Una vez se ha comunicado esta información, los órganos administrativos competentes comunicarán a la entidad dominante el **número del grupo de entidades otorgado**. Por lo que autoliquidaciones individuales deberá consignarse el NIF de cada una de las sociedades, mientras que en la autoliquidación agregada, deberá de incluirse el **Número de grupo**.

El modelo 039 deberá utilizarse adicionalmente para las siguientes comunicaciones:

- Para la comunicación anual, que debe realizar la entidad dominante de la relación de entidades que dentro de su grupo aplican el Régimen especial, identificando las que motiven cualquier alteración respecto a las del año anterior. Esta comunicación deberá presentarse en el mes de diciembre.
- Para comunicar cualquier modificación que afecte a las entidades del grupo que apliquen el Régimen especial, que deberá presentarse dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se produzca tal circunstancia.
- Para comunicar la renuncia a la aplicación del Régimen especial.

Este modelo de comunicación solo puede presentarse en papel, y en general ante la Administración o Delegación de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la entidad dominante en el momento de su presentación.

### III.10. Comprobación.

En cuanto a las especialidades en el ámbito de la gestión del grupo, es importante tener en cuenta que el artículo 163.Nonies.Seis de la LIVA establece que **«Las entidades que apliquen el Régimen Especial del Grupo de Entidades responderán solidariamente de la deuda tributaria derivada de este Régimen Especial»**.

Por lo que respecta a las actuaciones administrativas de comprobación, el artículo 163.Nonies.Ocho de la LIVA establece que las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de

las obligaciones de las entidades que apliquen el Régimen Especial del Grupo de Entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo; si bien las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes que deberán atender a la Administración Tributaria por imperativo legal.

En cuanto a la interrupción de la prescripción, **las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del IVA referente al total de entidades del grupo**, desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas.

Adicionalmente, el artículo 61.Sexies del RIVA establece que las interrupciones justificadas y las dilaciones por causas no imputables a la Administración Tributaria que se produzcan en el curso de un procedimiento de comprobación de IVA afectarán al plazo de duración del procedimiento del grupo de entidades, eso sí, siempre que la entidad dominante tenga conocimiento formal de ello.

Por último, la norma establece que la aplicación del Régimen especial supone que se entienda que concurre la circunstancia de especial complejidad del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria <sup>31</sup>. Es decir, que podrá ampliarse durante 12 meses más el plazo para la conclusión de las actuaciones del procedimiento de inspección, de forma automática.

#### IV. CONCLUSIONES

En primer lugar, cabe extraer una conclusión clara respecto de este nuevo Régimen especial y es que supone que el IVA en el ámbito de los grupos de entidades pueda llegar a ser un impuesto más neutral.

El objetivo de eliminación del coste financiero del IVA para las entidades se mejora en la medida en que los grupos pueden acceder a un sistema de compensación mensual global. Esta ventaja financiera contrasta con el incremento de los trámites administrativos que supone tanto acogerse al Régimen especial como el cumplimiento de las obligaciones formales que se han reseñado en este documento. No obstante, debe tenerse en cuenta que la presentación de la batería de autoliquidaciones mensuales será obligatoriamente telemática, lo que aligerará, en cierto modo, la carga administrativa de las entidades que decidan aplicar el Régimen especial.

El incremento de la neutralidad del impuesto se apreciará, fundamentalmente, por aquellas entidades que opten por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial al aplicar las nuevas normas de determinación de la base imponible para las operaciones intragrupo. Ello conlleva a que

<sup>31</sup> El artículo 61.sexies de la RIVA establece que la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección debe ser formalizada con la entidad dominante para que surta efectos para todo el grupo de entidades.

en la práctica, en el nivel avanzado del Régimen especial, se produzca una mejora de la ratio de recuperación del impuesto.

Las ventajas que supone la opción por el nivel avanzado son mayores si se tiene en cuenta la nueva redacción del artículo 79.Cinco (introducida por la LMPFF), que regula la determinación de la base imponible en determinadas operaciones entre partes vinculadas. La opción por la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial supone evitar las dificultades de fijación de la contraprestación al «valor normal de mercado» cuando se realizan las operaciones entre entidades vinculadas establecidas en el artículo 79.Cinco de la LIVA. Sin embargo, el sistema establecido por el Régimen especial no consigue eliminar del todo el riesgo de las operaciones relacionadas con el *transfer pricing*, si bien sí elimina el problema de valoración de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

No obstante, la aplicación del nivel avanzado del Régimen especial también plantea ciertos inconvenientes que suponen que numerosas empresas no puedan llegar a acceder a su aplicación. Así, solo podrán plantearse la posibilidad de acogerse al nivel avanzado del Régimen especial aquellas empresas que dispongan de un sistema de contabilidad analítica muy sofisticado, del que pueda extraerse toda la información requerida por la norma.

Probablemente muchos grupos de empresas de mediana entidad no asuman el riesgo de hacer frente a las importantes sanciones establecidas por el Régimen especial en relación con la llevanza del sistema de información analítica –más teniendo en cuenta que todas las empresas son responsables solidarias de la deuda tributaria de IVA–, que, por otra parte, se caracterizan por presumir la existencia de perjuicio económico para la Hacienda Pública y castigar al contribuyente en consecuencia.

No obstante, la posibilidad de que los criterios de imputación utilizados puedan ser sometidos a la valoración previa de la Administración mejora la situación que hasta la aprobación del Real Decreto 1466/2007, que modificó el Reglamento del impuesto, se preveía a este respecto.

Por último, existen, como queda expresado en este documento, numerosos supuestos problemáticos (entre los que se han puesto de manifiesto: los relacionados con la absorción de la entidad dominante del grupo por una entidad dependiente del mismo grupo de entidades, con la posibilidad de que las entidades *holding* puras puedan entrar a formar parte del grupo, con la interpretación relativa a que todas las sedes de dirección efectiva de las entidades y establecimientos permanentes se encuentren situadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como con el alcance de la validez de la renuncia al Régimen especial), que no quedan aclarados con la actual redacción del Reglamento del impuesto, en el que se ponían las esperanzas de que este Régimen de tributación, de por sí complejo, resultase al menos un poco más transparente en la norma de desarrollo.

Por lo tanto, habrá que esperar a la futura doctrina de la Dirección General de Tributos para resolver todas estas cuestiones problemáticas y otras muchas que probablemente surgirán a medida que el Régimen entre en vigor y comience a aplicarse, dilucidándose así todas las ventajas e inconvenientes prácticos que vayan planteándose.

---

# Bibliografía

---

Marcos ÁLVAREZ SUSO y Antonio ROMERO DE LA VEGA, «El nuevo Régimen especial del Grupo de entidades», *ACTUM*, Comentario de Autor, núm. 2, abril 2007, Francis Lefebvre.

José Manuel DE BUNES IBARRA y Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO, «Novedades en el IVA para 2007», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 289, abril 2007, CEF.

Antonio José RODRÍGUEZ VEGAZO, «El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA», *Carta Tributaria*, Monografías, 5/2007, 1.ª quincena de marzo, CISS.

Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO, «Consolidación Fiscal en el IVA», Dossier Práctico Francis Lefebvre.