

El Régimen Especial de los Grupos de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis del Régimen a la luz del Derecho Comunitario y Problemas Prácticos de Aplicación

Alfonso Viejo Madrazo.

Abogado. Asociado-Senior de Landwell-PwC

Resumen:

El autor analiza diversas cuestiones relacionadas con el Régimen Especial de los Grupos de Entidades (REGE), en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Se plantean, nuevamente, cuestiones relativas a la adecuación del Régimen previsto en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, del IVA, al Derecho Comunitario, concretamente al mandato del artículo 11, de la Directiva 2006/112/CE, a la vista de la recientemente publicada Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de fecha 2 de julio de 2009, sobre aplicación armonizada del Régimen de Grupos de IVA en la Unión Europea. La segunda parte de este trabajo se dedica al comentario, sin ánimo de exhaustividad, de diversas dudas interpretativas, problemas y cuestiones de interés derivadas de la aplicación práctica del REGE en sus casi dos años de vigencia. Se analizan algunas dudas interpretativas, problemas y cuestiones de interés surgidos en diversas áreas tales como la territorialidad, perímetro subjetivo, contenido del régimen, tanto en su “modalidad básica”, como en su “modalidad avanzada”, etc. a la luz de la posterior normativa de desarrollo, opiniones vertidas por los distintos autores, así como de la doctrina de la Dirección General de Tributos, a través de más de una decena de consultas publicadas desde la aprobación del REGE.

Abstract

The Author examines several aspects in connection with the Spanish VAT group option. Questions regarding the compatibility of the Spanish VAT grouping option as implemented in Articles 163 sexies to 163 nonies of the Spanish VAT Act 37/1992, with Article 11 of the EU Directive 2006/112/CE, are again brought for analysis, in light of the recently released Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, dated 2 July 2009, on the harmonized application of the VAT grouping rules. Second part of this job is devoted to the commentary of some interpretation doubts, problems and other points of interest in connection with the practical application of the VAT grouping option in the Spanish VAT Law through its almost two years of effect. The Author comments on several areas such as territorial scope, who can form a VAT group, contents of both the, so called, “basic” and the “advanced” option, etc. in light of later legislative development, different Authors’ opinions and several tax rulings issued by the Spanish General Directorate of Taxes on the application of the Spanish VAT grouping scheme.

Palabras clave:

IVA, REGE, grupos de entidades, Comisión Europea, VAT Group, Amplisientífica

- I. Introducción
- II. Análisis del REGE a la luz del Derecho Comunitario:
 - a. El REGE en el derecho comunitario
 - b. Origen del REGE en la Ley 37/1992, del IVA
 - c. Adecuación del REGE a la Directiva 2006/112/CE
- III. Problemas prácticos de aplicación:
 - a. Territorialidad
 - b. Perímetro subjetivo
 - c. Contenido del REGE:
 - c.1. Modalidad básica
 - c.2. Modalidad avanzada:
 - Regla especial de determinación de la base imponible
 - Deducción de cuotas soportadas
 - c.3. Otras cuestiones de interés

I. Introducción

La publicación, el pasado día 2 de julio de 2009, de una Comunicación¹ por parte de la Comisión Europea, remitida al Consejo y al Parlamento Europeo, mediante la cual la Comisión pone de manifiesto su actual posición respecto de la opción por el Régimen de Grupos en el IVA, establecida en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido² (en adelante, Directiva 2006/112/CE), constituye una excelente oportunidad, con el fin de revisar las peculiaridades del Régimen en su versión española y, por qué no, su adecuación al Derecho Comunitario, así como de plantear algunos de los principales problemas prácticos surgidos en estos casi dos años de vigencia en nuestro país del citado Régimen.

Han sido más que notables los esfuerzos que desde la aparición, por vía de enmienda³, de los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, Ley 37/1992), especialmente durante los momentos previos e inmediatamente posteriores a la entrada en vigor de los citados artículos, ha dedicado nuestra doctrina más especializada⁴ a explicar tanto las características generales y rasgos definitorios, como el contenido y funcionamiento del Régimen de los Grupos de Entidades (en adelante, REGE) en la norma española, incluso su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE⁵.

Por la razón apuntada, no es el objeto de este artículo reproducir, una vez más, dichas explicaciones, que, de forma absolutamente meritoria, la doctrina referida anteriormente, ha logrado plasmar en sus comentarios, seguramente con mayor acierto del que pudiera lograr este autor, y a cuya lectura, sin duda, se remite al lector.

Se trata aquí, simplemente, de aportar un punto de vista adicional, reflexivo, desde esa posición, sin duda privilegiada, que otorga el paso del tiempo, a la vista, tanto de la normativa comunitaria, en cuyo ámbito el documento recientemente publicado por la Comisión presenta un indudable valor, como del comentario de algunos de los principales problemas y dudas surgidos en la aplicación del REGE, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2008, para lo cual la opinión de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), manifestada en sus contestaciones, más de una decena, ante consultas planteadas por los particulares en estos casi dos años, constituye también una referencia especialmente interesante.

1 Vid. "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax" Commission of the European Communities, Brussels, 2 July 2009 (nótese que el texto original de la Comunicación no se encuentra disponible en español, por lo que las citas literales al mismo que se recogen en el presente artículo son traducción libre del autor).

2 Antes Artículo 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, derogada a partir del 1 de enero de 2007 por la Directiva 2006/112/CE.

3 Vid. *infra*.

4 Se incluyen todas las referencias bibliográficas a las que ha tenido acceso el autor al final del artículo

5 Vid, en este sentido, José Antonio Barciela Pérez, "El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252)", Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2008

II. Análisis del REGE a la luz del Derecho Comunitario

a. El REGE en el derecho comunitario

El carácter armonizado del IVA, como rasgo definitorio del impuesto que es auténtico paradigma de la Europa comunitaria, así como de la primacía del Derecho comunitario frente al Derecho interno de los Estados, nos obliga a acudir, inevitablemente, a la norma que en dicho ámbito establece el sistema común del IVA, actualmente la Directiva 2006/112/CE, de la cual nuestra actual Ley 37/1992 no constituye sino, únicamente, la transposición realizada por el legislador nacional al ordenamiento interno español.

Cómo bien es sabido, el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE establece la opción para los distintos Estados miembros de considerar, a efectos del impuesto, como un único sujeto pasivo a una pluralidad de personas que aunque independientes desde el punto de vista estrictamente jurídico presentan estrechos vínculos en otros órdenes diferentes. Así establece el literal del citado artículo 11 que *“Prevía consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”*

Ya el artículo 4.4 de la antigua Sexta Directiva⁶ establecía idéntica posibilidad, disponible para los distintos Estados miembros desde la década de los 70, si bien es en estos últimos años, tal y como apunta la Comisión Europea en su documento⁷, cuando se registra un interés creciente por parte de los legisladores nacionales en cuanto a la adopción de esta medida excepcional prevista en la Directiva. Intentaremos explicar más adelante las razones que pudieran justificar este hecho.

15⁸ de los 27 Estados miembros, según consta a la propia Comisión, habrían adoptado, a la fecha de publicación del referido documento, el Régimen del los Grupos en el IVA, de inminente adopción, como la propia Comisión Europea apunta, también en el caso de Eslovaquia y actualmente en fase de estudio en otros Estados miembros tales como Polonia, Luxemburgo o Letonia.

La Comisión alude a la simplificación administrativa, así como a la necesidad de evitar prácticas abusivas, ambos objetivos específicamente recogidos en la Memoria que acompañaba a la Propuesta de Sexta Directiva⁹, como objetivos que presidieron en su momento el establecimiento de esta opción de carácter excepcional que supone el Régimen de los Grupos en el IVA.

6 Vid. nota al pie num. 2.

7 Vid. nota al pie num. 1.

8 Austria, Bélgica (sólo a partir de 2007), República Checa (sólo a partir de 2009), Chipre, Dinamarca, Finlandia, Estonia, Alemania, Hungría, Irlanda, Holanda, Rumania, España (desde 2008), Suecia y Reino Unido.

9 Propuesta para una Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, impuestos sobre el volumen de negocios: Base imponible uniforme, (COM(73) 950, 20.6.1973).

Precisamente, la necesidad de controlar la utilización abusiva, en este caso del propio beneficio fiscal, llevó en el año 2006 al legislador comunitario a modificar la redacción del entonces artículo 4.4 con la consiguiente incorporación de un segundo párrafo¹⁰, en los términos que actualmente conocemos, con la finalidad de ayudar a los Estados miembros a combatir el fraude y la evasión fiscal derivados de la aplicación de las normas en materia del Régimen de Grupos en el IVA.

15 de los 27 Estados miembros, según consta a la propia Comisión, habrían adoptado, a la fecha de publicación del referido documento, el Régimen del los Grupos en el IVA

Nos atrevemos a incluir entre los objetivos perseguidos por la norma también consideraciones de tipo financiero y de neutralidad fiscal, en términos de coste, más allá de las puramente administrativas o de gestión, que aunque no mencionadas expresamente por el legislador comunitario, siempre subyacen al establecimiento de una medida excepcional del calado de la que ahora estamos analizando, y que también ofrece indudables ventajas en estos ámbitos¹¹.

El literal del ahora artículo 11 de la Directiva 2006/112, no establece mayores limitaciones que las anteriormente señaladas, tampoco la Directiva recoge otras reglas que resulten específicamente aplicables al Régimen de los Grupos en el IVA, dejando amplia libertad a los Estados miembros en cuanto a la implementación del Régimen en sus respectivos ordenamientos internos. Precisamente por ello, destaca la Comisión, se apuntan importantes divergencias en la implementación del Régimen, entre las legislaciones de los diferentes Estados miembros que hasta la fecha han ejercitado la opción establecida en la Directiva.

Desde aquellas legislaciones en las que el Régimen de Grupos de Entidades resulta de aplicación obligatoria, no opcional, lo que respondería a esa finalidad de control, como medio para combatir determinadas modalidades de fraude, hasta aquellos Estados miembros en los que el Régimen de Grupos se reserva únicamente a entidades del sector financiero, pasando por Regímenes en los que las operaciones intragrupo sí quedan sujetas al impuesto, o los que permitirían una aplicación transfronteriza del Régimen, más allá del ámbito territorial estrictamente interno¹². Casi todas

10 Vid. Directiva 2006/69/CE, del Consejo, de 24 de julio de 2006, de modificación de la Directiva 77/388/CEE, con relación a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de repercusión del impuesto y para combatir el fraude o la evasión fiscales y revocando determinadas Decisiones concediendo derogaciones.

11 Según señala Fco. Javier Sánchez Gallardo, "1º. En el orden financiero...no cabe duda de que la posibilidad de que dichas entidades puedan compensar entre sí los saldos les ha de reportar una ventaja considerable...2º. En cuanto a la tributación misma de las operaciones...implica dejar libre el valor añadido interno del grupo, de manera que sólo cuando el grupo se relacione con terceros es cuando se procederá a dicho gravamen...En los casos en que las entidades del grupo tienen limitaciones en su derecho a la deducción, las facultades organizativas, o la ausencia de distorsiones generadas por el funcionamiento del impuesto, que se abren con esta consideración son importantes." Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

12 García Castelao dedica parte de su artículo al "VAT Grouping" en la normativa comunitaria y realiza un interesante estudio de derecho comparado en la materia a cuya lectura nos remitimos. Vid. Andrea García Castelao, "El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido", REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

ellas cuestiones que, con un espíritu crítico, son abordadas por la Comisión Europea a lo largo del documento que estamos comentando.

Ello, unido a las evidentes ventajas que la aplicación del Régimen de Grupos de Entidades puede suponer para determinados sujetos pasivos obliga a poner el acento en cuestiones tales como la neutralidad fiscal, que también se encuentra en el origen de este Régimen, o la competencia entre los Estados miembros. Existe, por tanto, un potencial impacto negativo sobre el mercado interior, y también en cuanto a la vulneración de los principios fundamentales sobre los que se asienta el sistema común del IVA. Por ello, la Comisión considera esencial garantizar una aplicación más uniforme del Régimen y proporcionar a través de su parecer respecto de cómo debería implementarse esta opción en la legislación interna de los diferentes Estados miembros, una guía a seguir por parte de aquellos Estados que pretendan implementar por primera vez o modificar la implementación del modelo en sus respectivas normativas¹³.

La Comisión se reserva, finalmente, a la vista de cuál sean las reacciones a su Comunicación, la posibilidad de reflexionar acerca de la necesidad u oportunidad de cuantas acciones pudieran resultar apropiadas. Acciones que podrían consistir, concretamente, en la propuesta de modificación del artículo 11, en su redacción actual, pero también en contribuir a una aplicación más uniforme y fiscalmente neutral de las reglas vigentes actualmente en la materia, por cualesquiera otros medios.

Se adivina en las palabras de la Comisión, en su calidad de “guardián” del Derecho Comunitario, la posibilidad de acudir al procedimiento por incumplimiento previsto en el artículo 226 del Tratado de la Unión Europea, con el fin de combatir las posibles infracciones que pudieran ser cometidas, en este sentido, por los distintos Estados miembros. Un hecho este que obliga, sin duda, a detenernos, una vez más, en la peculiaridad de la norma del IVA española en materia de Grupos de Entidades y su mayor o menor adecuación a los mandatos del artículo 11 de la Directiva 2006/112.

b. Origen del REGE en la Ley 37/1992, del IVA

Con el fin de comprender plenamente las especiales características que, indudablemente, presenta la norma del IVA española en materia de Grupos de Entidades, merece la pena repasar, nuevamente, la circunstancias que presidieron su aparición en el panorama legislativo.

Han sido muchos los autores que se han preguntado el porqué del establecimiento de un Régimen como el de los Grupos de Entidades en el IVA en una Ley de lucha contra el fraude.

Efectivamente, es la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la que en su Artículo Tercero, apartado 4, incorpora por primera vez el REGE en el ámbito del IVA. Todos los autores coinciden al afirmar que su introducción poco o nada tiene que ver con la lucha contra el fraude, de

13 Señala, en este sentido, la Comisión Europea en sus conclusiones (vid. nota al pie 1 supra), “La Comisión invita al Consejo y al Parlamento Europeo a tomar nota de su posición respecto de los Regímenes de Grupos de Entidades puesta de manifiesto en esta Comunicación, con vistas a: i) Contribuir a una aplicación más uniforme del artículo 11 de la Directiva del IVA que evite con ello impactos negativos sobre el mercado interior y contradicciones con los principios básicos que ordenan el sistema común del IVA en la Comunidad; ii) servir de guía para los Estados miembros a la hora de introducir Regímenes de Grupos de Entidades en sus legislaciones nacionales o de modificar dichos Regímenes.”

ahí su configuración como un régimen voluntario u optativo, y tratan de encontrar otras causas para este hecho¹⁴, tales como, simplemente, la desaparición de las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social, lo que, sin embargo, tampoco termina de explicar por qué, precisamente en ese momento, se produce la aparición del REGE en nuestro ordenamiento interno.

Debe repararse, sin embargo, como muy acertadamente ha destacado en alguna ocasión Monreal Lasheras, en el indudable efecto que para los grupos empresariales supone, tanto la modificación en el ámbito del IVA de la normativa relativa a la determinación de la base imponible en casos de vinculación, como las modificaciones introducidas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, también en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia, con el fin de adaptar la normativa española a las directrices establecidas al respecto por la OCDE, todas ellas medidas incorporadas a nuestro ordenamiento a través de la citada Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Y es que la elevación a mercado del valor de las operaciones entre partes vinculadas irrumpe con mayor fuerza, si cabe, como consecuencia de la obligación ahora por parte del sujeto pasivo de documentar y justificar ante la Administración tributaria la determinación del valor de mercado de dichas operaciones. Se invierte, en este sentido, la carga de la prueba, en línea con lo que sucede en otros países de nuestro entorno.

14 Es Antonio José Rodríguez Vegazo quien señala que *"No se trata, sin embargo, de una medida directamente relacionada con la prevención del fraude fiscal, como la mayoría de las medidas que incorpora la Ley 36/2006. En realidad, inicialmente no se contemplaba el régimen especial en la Ley, sino que su regulación se incorporó posteriormente durante la tramitación parlamentaria. Tal vez 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 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), haya aconsejado que sea la Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, que se estaba tramitando en ese momento y que es Ley tributaria sustantiva, la que incorpore el régimen especial del Grupo de entidades"*. Vid. Antonio José Rodríguez Vegazo, *"El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA"*, Carta Tributaria, Monografías, 5/2007, 1ª quincena de marzo, CISS.

En esta misma línea señala Andrea García Castelao que *"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."* Vid. Andrea García Castelao, *"El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido"*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

Con espíritu algo más crítico señala Manuela Fernández Junquera que *"...como ya se ha dicho, el nuevo régimen no tiene la misma finalidad que la Ley en la que se incluye, ya que fue introducido de rondón en ella, como se dice vulgarmente, aprovechando que el Pisuerga pasa por Valladolid, [...] no se trata ahora de poner en cuestión el régimen que se incorpora a la Ley del IVA, sino el medio utilizado para ello. Si se quiere modificar dicha Ley hay que utilizar una Ley específica que modifique la anterior y no aprovechar la tramitación de cualquier Ley tributaria para ello."* Vid. Manuela Fernández Junquera, *"El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IVA"* Noticias de la Unión Europea, Estudios y Notas, Prevención del Fraude Fiscal, Wolters Kluwer España, núm. 280 mayo 2008.

Igualmente, José Manuel de Bunes Ibarra y Fco. Javier Sánchez Gallardo hablan de cómo *"Este régimen de tributación no aparecía en el texto del Proyecto de Ley remitido al Congreso, y su incorporación a nuestra normativa en materia de imposición indirecta general sobre las ventas se produjo en el trámite parlamentario de esa norma, sin que su finalidad esté relacionada con la introducción de medidas para la prevención del fraude. En efecto, el régimen ha de relacionarse con otras causas que pueden vincularse a la desaparición de perjuicios financieros derivados de la aplicación del impuesto en los grupos de entidades y, como luego se verá, con el intento de evitar que la aplicación del impuesto sobre ventas en los grupos de entidades origine distorsiones que afecten a la organización interna de los mencionados grupos"*. Vid. José Manuel de Bunes Ibarra y Fco. Javier Sánchez Gallardo, *"Novedades en el IVA para 2007"*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 289, 23/2007.

No es difícil adivinar el impacto más que considerable que una medida de este tenor puede tener en cuanto al aumento de la base imponible del IVA en operaciones entre empresas del grupo, lo que resultará especialmente gravoso en el caso de aquellos sujetos pasivos que, por aplicación de la regla de prorrata, en función de la naturaleza de sus actividades, pueden ver limitado su derecho a la deducción¹⁵ y, por tanto, aumentar considerablemente su factura fiscal como consecuencia de la adopción de dichas medidas.

La adopción de un sistema que en el ámbito del IVA permita mitigar de alguna forma este impacto derivado de la aplicación coordinada de las nuevas reglas de determinación de la base imponible por IVA en operaciones vinculadas, así como en materia de vinculación y precios de transferencia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, surge entonces como solución al problema.

El REGE se configura, por tanto, como fórmula alternativa, necesaria para minimizar el coste fiscal que las nuevas reglas representan para los grupos empresariales en prorrata. Nuestra normativa en materia del IVA sigue así la línea marcada por otros países de la Unión Europea, con el fin de no penalizar la competitividad de nuestras empresas, en particular en el sector financiero, y reforzar la neutralidad del impuesto, con independencia de los esquemas y estructuras de negocio a través de los cuales decidan operar, con total libertad en este sentido, las organizaciones empresariales.

El REGE, que no aparecía en el texto del Proyecto de Ley que fue inicialmente remitido al Congreso¹⁶ surge posteriormente, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 36/2006, como alternativa, por tanto, al valor de mercado, con el fin de minimizar la carga fiscal por IVA para determinados grupos empresariales, fundamentalmente dentro del sector financiero, mediante una reducción de la base imponible de las operaciones intragrupo.

Es en el mes de junio de 2006, en el trámite de enmiendas en el Congreso, cuando aparece por primera vez, con el número 89, una enmienda firmada por el Grupo Parlamentario Catalán, Convergència i Unió, de adición de un nuevo apartado 4, al Artículo Tercero, en la que se propone, entre otras medidas, añadir un nuevo capítulo IX al título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, bajo el título *“Régimen Especial de los Grupos de Entidades”* y se justifica su introducción en la opción que el entonces artículo 4.4 de la Sexta Directiva concedía a los Estados miembros, de tal forma que *“...las operaciones entre las entidades que lo conformen no generan hecho imponible alguno y las deducciones se ejercitan globalmente, lo que debe redundar en una mejor gestión financiera del Impuesto al evitarse situaciones en las que algunas entidades del grupo ingresan el impuesto y otras solicitan devoluciones, permitiéndose su inmediata compensación. Asimismo, este régimen permite una toma de decisiones totalmente neutral desde el punto de vista fiscal en cuanto a la estructura y organización empresarial más conveniente dentro de un mismos grupo.”*¹⁷

Este Régimen que también se configuraba como opcional para el sujeto pasivo, presentaba inicialmente características que lo acercaban considerablemente al modelo comunitario, y nos ofrecía una versión sensiblemente distinta a la actualmente vigente. Así, en su concepción original,

15 Es el caso de los grupos empresariales que operan habitualmente en sectores como el financiero, asegurador, inmobiliario, sanitario, educativo y del juego, exentos del IVA., para quienes la aplicación del REGE, en su “modalidad avanzada” resulta especialmente idónea.

16 Ello explica, sin duda, el hecho de que no se encuentre en la exposición de motivos de la Ley referencia alguna al mismo.

17 Vid. Enmienda num. 89, BOCG - Congreso - de 9 de junio de 2006, Serie A, Proyectos de Ley, num. 81-10.

i) no se consideraban hecho imponible del impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades del mismo grupo, con la única excepción de los autoconsumos internos de bienes, las entregas de terrenos y edificaciones no exentas del impuesto o respecto de las cuales cupiera la renuncia a la exención, y determinadas prestaciones de servicios en el importe proporcional al coste externo, proveniente de entidades ajenas al grupo; ii) a los efectos de aplicar las reglas reguladoras del derecho a la deducción, se consideraba que el grupo de entidades constituía un sujeto pasivo único.

Se apuntan importantes divergencias en la implementación del Régimen, entre las legislaciones de los diferentes Estados miembros que hasta la fecha han ejercitado la opción establecida en la Directiva

Quizá la incertidumbre en cuanto a los resultados derivados de la aplicación de un Régimen de Grupos en su versión definitiva, más purista, cuyas ventajas y desventajas no pudieron ser, quizá, sopesadas con la debida calma por parte del legislador, por las razones de urgencia apuntadas anteriormente, esto es, la necesidad de paliar el enorme impacto en el ámbito del IVA de las nuevas reglas en materia de vinculación y precios de transferencia para grupos empresariales en prorrata, expliquen el porqué de la no aprobación en el Congreso de la citada enmienda y su sustitución en el trámite ante el Senado.

Las importantes complicaciones en materia de deducciones, por ejemplo la necesidad de incluir normas que permitieran el cálculo de una prorrata única, de aplicación por parte del Grupo de Entidades, como sujeto pasivo único, o normas para el autoconsumo interno, por cambios de afectación, en el seno del Grupo; también las dificultades en cuanto a la gestión del impuesto, referido al Grupo como sujeto pasivo único; o los problemas y dudas surgidos siempre en la práctica en aquellos casos en que el sujeto de derechos y obligaciones tributarias no coincide con el sujeto de derechos y obligaciones en el ámbito civil o mercantil; finalmente las dificultades para la comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de la Inspección de los tributos, son, según algunos autores¹⁸, las principales desventajas de un Régimen de Grupos con un sujeto pasivo único, que justificarían la solución adoptada finalmente por el legislador español.

Quizá, por todo ello, pocos meses después de la aparición de esta primera versión, más ajustada a la ortodoxia del Régimen en su acepción comunitaria, concretamente, el 21 de septiembre de 2006, se publican en el Boletín Oficial de las Cortes Generales¹⁹ sendas enmiendas propuestas en el Senado a

18 Todas ellas razones apuntadas por Francisco Javier Sánchez Gallardo en su manual, al hilo de las cuales señala el autor que *“Quizá en la voluntad de evitar todos esos efectos no queridos, a la vez que se salvaguardan los beneficios que se enunciaron en n° 115 en términos de neutralidad, es como se ha diseñado el régimen especial que se ha introducido en la LIVA. Queda por ver si los resultados que se obtienen con el mismo son coincidentes con los que se hubieran obtenido de hacer uso de la facultad que se confiere en el artículo 11 de la Dir. 112/2006/CE de haber optado por un uso «menos original».*” Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

19 Vid. BOCG - Senado -, de 21 de septiembre de 2006.

la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, a saber, la enmienda número 144, presentada, nuevamente, por el Grupo Parlamentario Catalán, Convergència i Unió, aunque en términos muy diferentes a la originalmente presentada meses atrás, y la enmienda número 148, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista, que también hace suya, en idénticos términos, la enmienda del Grupo Parlamentario Catalán, para la adición en la Ley del IVA de un nuevo Régimen denominado REGE, en su versión actualmente vigente.

Una vez aclarados el trasfondo y las circunstancias que presidieron la tramitación parlamentaria y aprobación definitiva del REGE e incorporación a la Ley 37/1992, del IVA, tal y como lo conocemos hoy, cuestión ésta a la que no siempre se presta la debida atención, pero indudablemente trascendente con el fin de comprender, en muchas ocasiones, las dudas y la problemática que, en general, subyace a la aplicación práctica de cualquier norma jurídica, estamos en condiciones de plantearnos una nueva cuestión tan trascendental, sin duda, como es la adecuación de la norma del IVA española en materia de Grupos de Entidades, vigente en la actualidad, a la normativa comunitaria referida anteriormente.

c. Adecuación del REGE a la Directiva 2006/112/CE

Nos hemos referido ya en el comentario dedicado al origen del Régimen de los Grupos de Entidades en nuestro ordenamiento nacional a la peculiaridad del REGE, en su versión española, incorporado a nuestra normativa interna en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, del IVA.

Hemos anticipado, igualmente, algunos de los rasgos definitorios de nuestro REGE, que le separan del modelo comunitario, en su acepción más fiel, y ponen de manifiesto la “originalidad” del legislador español a la hora de establecer una regulación de efecto equivalente a la definida en el referido modelo, pero diferente en cuanto a los medios a través de los cuales se materializa la consecución de los objetivos que justifican su aplicación.

Objetivos a los que también ya, resumidamente, nos hemos referido con anterioridad. Así, recordemos, por un lado, aquellos que tienen que ver con la simplificación administrativa y también con el respeto al principio de neutralidad en el IVA, en el caso de aquellos sujetos pasivos cuya independencia se reduce, simplemente, a un “tecnicismo” jurídico, al estar firmemente ligados por vínculos de otra índole, financieros, económicos y organizativos, ello con el fin de no multiplicar artificialmente el gravamen por IVA, con independencia de cuál sea la forma, estructura y grado de especialización con el que operen las organizaciones empresariales en sus respectivos ámbitos de actividad. Se trata, en definitiva, de salvaguardar, más que nunca, la neutralidad del impuesto y no penalizar la competitividad de las empresas ni las decisiones empresariales, que, en ningún caso, deberían estar condicionadas por el IVA.

Pero también objetivos relacionados, por otro lado, con la necesidad de combatir prácticas abusivas en el ámbito del IVA y ciertas modalidades de fraude en el caso de tramas empresariales diseñadas, exclusivamente, con el fin de obtener la devolución de un impuesto que no ha sido previamente ingresado y enriquecerse, así, en perjuicio del Tesoro público.

Todos ellos objetivos que, en mayor o menor medida, se encuentran también reflejados en las normas que en nuestro ordenamiento interno regulan actualmente el Régimen de los Grupos de Entidades, con la única excepción, quizá, de aquellos relativos al control por parte de las Autoridades públicas, en la medida

en que, al igual que sucede en otros Estados miembros, nuestro REGE se configura, en todo caso, como un Régimen discrecional u optativo para los sujetos pasivos.

Son varios, sin embargo, los puntos de conflicto que se atisban en la normativa española, que le alejan del modelo comunitario, y que trataremos de resumir a continuación, para lo cual, haremos, si quiera, una breve referencia a los principales rasgos definitorios del modelo español.

Así, el modelo español, recogido en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, se instrumenta en torno a una doble opción. De esta forma, los sujetos pasivos pueden optar por aplicar únicamente el REGE en lo que denominaremos su “modalidad básica”. No nos encontramos ante un Régimen de Grupos como tal, al menos en su acepción comunitaria, sino más bien ante un procedimiento especial de liquidación del impuesto, en virtud del cual todos los sujetos pasivos integrantes del

Grupo de Entidades realizan su propia declaración-liquidación, sin ninguna especialidad en cuanto a la normativa reguladora del impuesto, y determinan individualmente, el importe correspondiente a su deuda tributaria o crédito fiscal por IVA, si bien vuelcan el resultado de dicha declaración en una declaración-liquidación agregada, en la que se integran y compensan todos los saldos positivos y negativos por IVA generados en el seno del Grupo de Entidades, dando como resultado una única deuda tributaria o un único crédito fiscal frente a la Hacienda pública. Es la entidad dominante, cabecera del grupo, quien está obligada a presentar la declaración-liquidación agregada del Grupo y a realizar, en su caso, el pago correspondiente a la deuda tributaria resultante, si bien las entidades dependientes mantienen también su obligación de presentar, a efectos exclusivamente informativos, sus declaraciones-liquidaciones individuales.

Es en el caso de la segunda opción por la que denominaremos “modalidad avanzada” donde se encuentra realmente el Régimen de Grupos de Entidades. Un Régimen que, en su versión española, se limita, fundamentalmente, a una regla especial de determinación de la base imponible en el caso de las operaciones intragrupo (que, a diferencia de lo que sucede en otros Estados miembros, no dejan de ser hecho imponible del Impuesto), especialmente interesante para grupos empresariales en prorrata, entre otros, aquellos que operan en el sector financiero. Así, la base imponible de las operaciones entre entidades pertenecientes al mismo Grupo de Entidades, a las que sea de aplicación el REGE en su “modalidad avanzada”, se reduce al coste externo, entendiendo como tal el coste de aquellos bienes y servicios suministrados por terceros, ajenos al grupo, por los que se hubiera soportado o satisfecho efectivamente

Ponemos en duda la
opinión de cuantos
afirman, sin más,
que el REGE, en su
versión española,
resulta incompatible,
en tanto que supone
una extralimitación por
parte del legislador
nacional, respecto de la
facultad reconocida por
el legislador comunitario
en el artículo 11 de la
Directiva 2006/112/CE

el Impuesto²⁰. De esta forma, se excluye de la base imponible y queda, por tanto, libre de gravamen (diferido en el tiempo) el valor añadido interno, generado en el seno del Grupo, hasta el momento en que el Grupo se relaciona con terceros, momento en el cual dicho valor añadido interno, como elemento integrante del precio, se incorpora a la base imponible.

Así, en esta “modalidad avanzada”, que supone un beneficio adicional al que pueden optar, además, quienes decidan aplicar el Régimen en su “modalidad básica”²¹, el derecho a la deducción se continúa ejerciendo de manera estrictamente individual²², a cuyos exclusivos efectos, la base imponible de las operaciones intragrupo sí se computará según las normas generales de determinación de la base imponible, artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992²³.

Por todo ello, con el fin de evitar cualquier distorsión o sobre imposición en la cadena de suministros, una vez hacen su entrada en el Grupo bienes o servicios prestados por terceros ajenos a él, hasta su llegada a quien en el seno del Grupo resulta ser su adquirente último, el Régimen, en su “modalidad avanzada” se completa con otras dos reglas más, a saber, i) la creación de un Sector Diferenciado *ex lege*, en el que se incluyen todas las operaciones intragrupo realizadas en aplicación del REGE, y en el que la deducción debería ser plena²⁴, pues únicamente de esa forma podrá alcanzarse la perfecta neutralidad en el funcionamiento del régimen; ii) a tal fin, la posibilidad de renunciar en el caso de las operaciones intragrupo a las que sea de aplicación el REGE a las

- 20 Según el artículo 163 octies. Uno, de la Ley 37/1992, “Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.”
- 21 No obstante, en el caso de la “modalidad avanzada” la opción debe referirse, obligatoriamente, a todas las entidades integrantes del Grupo que aplican el REGE, no cabe, por tanto, que de estas entidades, que en el seno del Grupo aplican el REGE, unas opten y otras no por la citada modalidad.
- 22 Según el artículo 163 octies. Cuatro, “El importe de las cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y las reglas especiales establecidas en el apartado anterior. Estas deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada uno de los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. Determinado el importe de las cuotas deducibles para cada uno de dichos empresarios o profesionales, serán ellos quienes individualmente ejerciten el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en dichos Capítulo y Título.”
- 23 Con el fin de no perjudicar la prorrateo de deducción de las entidades del Grupo, es la base imponible íntegra, y no la base imponible reducida por aplicación del Régimen, la que se tiene en cuenta a efectos del cálculo, pudiendo resultar de aplicación en muchos casos, a estos efectos, además, la regla especial prevista en el artículo 79. Cinco de la Ley 37/1992, relativa a operaciones entre entidades vinculadas. Vid. artículo 163. octies. Uno, último párrafo, Ley 37/1992, del IVA.
- 24 Según el artículo 163 octies. Tres, “Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de esta Ley, las operaciones a las que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho el Impuesto. Por excepción a lo dispuesto en el párrafo 4º del artículo 101. uno de esta Ley, los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de esta Ley. [...]”

exenciones limitadas²⁵, previstas en el artículo 20 de la Ley 37/1992.²⁶

Se debería conseguir, de esta forma, un efecto que pudiéramos considerar equivalente al del sujeto pasivo único, en la medida en que una aplicación perfecta del REGE, en su modalidad “avanzada” debería transparentar completamente a aquellas entidades que, dentro del Grupo, se limitan, simplemente, a canalizar bienes y servicios externos, adquiridos de terceros, hacia quienes en el seno del mismo resultan ser sus últimos adquirentes.

El REGE se configura,
por tanto, como fórmula
alternativa, necesaria para
minimizar el coste fiscal
que las nuevas reglas
representan para los
grupos empresariales en
prorrata

Son, sin embargo, diversos los puntos de conflicto que el Régimen previsto en la normativa española, que acabamos de describir muy resumidamente, pudiera aparentemente presentar con el modelo comunitario, del artículo 11 de la Directiva 2006/112, basado en la consideración de las diferentes entidades que integran el Grupo como un sujeto pasivo único a efectos del IVA.

Ningún problema nos plantea la aplicación del REGE, en su versión española, en lo que se refiere a la que hemos denominado “modalidad básica” y que, como hemos señalado anteriormente, se limita al beneficio financiero que supone la posibilidad de compensación de los saldos por IVA individuales, a pagar y a devolver, de las distintas empresas del Grupo.

El propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre el particular en su reciente sentencia de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 “Ampliscientifica”, en el que el Tribunal, al hilo del litigio principal, discute si el Régimen vigente en Italia en el momento al que se refieren los hechos del procedimiento, análogo, por otra parte, al Régimen español en su “modalidad básica”, supone realmente el ejercicio de la facultad conferida a los Estados miembros por el antiguo artículo 4.4 de la entonces Sexta Directiva.

25 Según el artículo 163 sexies. cinco, tercer párrafo, “En relación con las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies. uno de esta Ley, el ejercicio de esta opción supondrá la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20 de la misma, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.”

26 Señala, en este sentido, Rodríguez Vegazo que “La renuncia a las exenciones permitirá aplicar adecuadamente esta modalidad del régimen especial, pues de otro modo las entidades del Grupo no tendrán derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas para llevar a cabo las operaciones que conforman el sector diferenciado de actividad en la modalidad «ampliada» del régimen especial. Si eso ocurre se producirán disfunciones pues la total deducción de cuotas de IVA, en conjunto, para todo el Grupo, no será la que corresponda a la entidad que realice finalmente las entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros ajenos al Grupo, sino que en el camino habrá quedado una parte no deducida por la entidad a través de la cual tuvieron entrada tales cuotas. Además, esa parte no deducida se habrá incorporado a los costes que conforman la base imponible en las operaciones entre las entidades del Grupo realizadas en el sector diferenciado de actividad que se crea en la modalidad «ampliada» del régimen especial, rompiendo la verdadera esencia del régimen especial, a mi juicio.” Vid. Antonio José Rodríguez Vegazo, «El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA», Carta Tributaria, Monografías, 5/2007, 1ª quincena de marzo, CISS.

Son varios, sin embargo,
los puntos de conflicto
que se atisban en la
normativa española,
que le alejan del modelo
comunitario

En este sentido, después de constatar que la República Italiana no formuló al Comité consultivo del IVA, en ningún momento, la consulta a que se refiere el propio tenor literal del artículo 4.4, el Tribunal aclara que la adaptación del citado artículo 4.4 al Derecho interno de un Estado debe distinguirse de la simple creación de un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA que permita, en particular, a las sociedades de un mismo grupo seguir siendo sujetos pasivos distintos, aún cuando puede figurar el IVA en la contabilidad de la sociedad matriz²⁷.

En este mismo sentido, resulta más que sintomático el hecho de que la propia Comisión europea, en su documento de 2 de julio de 2009²⁸, no incluya a Italia entre los Estados miembros que hasta la fecha han adoptado el Régimen de Grupos previsto en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, antes artículo 4.4 de la Sexta Directiva. Y es que, ni el Régimen en su versión italiana, ni el Régimen español, en su “modalidad básica”, constituyen un reconocimiento de la facultad conferida en el citado artículo 11, más allá de un simple procedimiento específico de liquidación y pago del impuesto, distinto del Régimen de los Grupos de Entidades y perfectamente compatible con los mandatos de la Directiva comunitaria²⁹.

Más dudas plantea, sin embargo, el REGE en su “modalidad avanzada” por cuanto, básicamente, i) establece una regla especial para la determinación de la base imponible, no prevista en la Directiva; ii) establece un mecanismo de renuncia a las exenciones absolutamente excepcional, tampoco previsto específicamente en la Directiva; y, finalmente, iii) las entidades que componen el Grupo conservan, a efectos del impuesto, su personalidad jurídica, tanto en lo relativo al cumplimiento de sus obligaciones formales y de gestión, como en lo relativo al derecho a la deducción, que se continúa ejerciendo de manera estrictamente individual.

27 Vid. STJCE, de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 “Amplisientifica”, Considerando num. 21.

28 Vid. nota al pie num. 1.

29 Tal y como señala, igualmente, Barciela Pérez sobre el particular, “...tampoco creo que pueda considerarse la opción básica como contraria a la Directiva, puesto que se trata de una simplificación de la gestión tributaria que no afecta a la neutralidad del Impuesto, pudiendo encontrar acomodo en las facultades reguladas en el artículo 273 citado de la misma.” Vid. José Antonio Barciela Pérez, “El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252)”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2008.

Son varios los autores que se plantean, por las razones apuntadas, la posible inadecuación de la norma española reguladora del REGE, en su “modalidad avanzada” a los mandatos de la Directiva 2006/112/CE³⁰.

La propia Comisión europea establece, en su comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, algunas de las pautas que, a su juicio, deberían garantizar una aplicación uniforme del Régimen de Entidades en el IVA, desde el respeto a los principios generales del sistema común del IVA, y que alejan, en cierto modo, al modelo español, en su “modalidad avanzada”, del modelo comunitario.³¹

Así, la Comisión se refiere, con carácter preliminar, a la necesidad, en todo caso, de acuerdo con los mandatos del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, de una consulta previa a la implementación del REGE por parte del Estado miembros en cuestión, que, con el fin de no privar de contenido a dicha obligación, deberá hacerse por el citado Estado miembros con la suficiente antelación a la publicación de su normativa nacional, mediante la cual se implemente o modifique, con posterioridad, el contenido sustantivo del Régimen. Desconoce el autor los términos en los que el legislador español elevó, en su momento, la preceptiva consulta al Comité IVA. Ninguno de los autores consultados hace, tampoco, referencia alguna a este hecho relevante, sin duda³².

Continúa la Comisión señalando que el REGE, previsto en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, constituye una suerte de “ficción”, creada exclusivamente a los efectos del IVA, en virtud de la cual

30 Así, García Castela señala que, *“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. [...] 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.”* Vid. Andrea García Castela, *“El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido”*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

En la misma línea, Barciela Pérez opina que, *“De lo expuesto en este trabajo se deduce que en la regulación de la opción general o básica del régimen especial del grupo de entidades no se aprecia la existencia de incompatibilidad con la normativa comunitaria. En cambio, en la opción avanzada de dicho régimen, cuando se trata de operaciones intragrupo, tanto en la determinación de la base imponible como en el derecho de renuncia a la exención se incumple lo dispuesto en la Directiva. Por tanto, en caso de que se efectúe una investigación referida a este régimen especial por parte de la Comisión Europea, existe una alta probabilidad de que se declare el incumplimiento de las obligaciones que corresponden según el Derecho comunitario.”* Vid. José Antonio Barciela Pérez, *“El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252)”*, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2008.

Finalmente, de forma algo más escéptica, señala Sánchez Gallardo respecto de la consideración de las entidades que integran el Grupo como un sujeto pasivo único que, *“No es esta la técnica legislativa que ha seguido el legislador patrio, lo que, supuesto que el nuevo régimen especial respeta el Derecho comunitario – éste y no otro ha de ser el punto de partida de nuestro análisis, aunque al final lleguemos a la conclusión de que estábamos equivocados -, aconseja el estudio de los fines o resultados que se obtienen en caso de que se haga uso de esta facultad para determinar finalmente si dichos fines o resultados se cumplen con el nuevo régimen especial establecido en la LIVA. Y en otro lugar, “A partir de todas estas consideraciones, se puede señalar que el nuevo régimen especial introduce una importante dosis de neutralidad en el tributo, si bien está por ver si, efectivamente, cumple estos objetivos, lo cual requiere un estudio mucho más detallado del mismo.”* Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, *“Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial”*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

31 Vid. nota al pie num. 1.

32 Vid. en este sentido, el fallo, en su apartado primero, del TJCE, en su reciente Sentencia de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 “Amplisicentifica”.

la substancia económica prevalece sobre la forma legal, de tal forma que, desde el momento de su incorporación al Grupo, la entidad en cuestión pierde, a los exclusivos efectos del IVA, cualquier forma jurídica existente para formar parte de un nuevo sujeto pasivo creado a dichos efectos, a saber, el Grupo de IVA. De ahí, dice la Comisión, que el Grupo de IVA sólo pueda ser identificado, en sus relaciones con terceros, a través de un número de identificación fiscal IVA único, con exclusión de cualquier otro, que debería ser usado, por ejemplo, en la emisión de facturas por entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el Grupo de Entidades. Si bien, sostiene la Comisión, nada se opone a que cada entidad conserve frente a las Autoridades fiscales su propio número de identificación a los exclusivos efectos del control por parte de dichas Autoridades sobre las actividades internas del Grupo.

Cita la Comisión al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, nuevamente en el asunto “Ampliscientifica, cuando señala que la existencia de un único sujeto pasivo a efectos del IVA impide la presentación de declaraciones-liquidaciones individuales, de forma separada, por parte de las entidades que integran el Grupo y constituye, por ello, primeramente, una medida de simplificación administrativa.

La Comisión se refiere, igualmente, a las operaciones intragrupo y señala que su exclusión a efectos del hecho imponible, con la única excepción de los supuestos de autoconsumo, supone una de las consecuencias más importantes de la aplicación del REGE, susceptible de generar un beneficio financiero, en términos de negocio.

Finalmente, comenta la Comisión el impacto que la aplicación del REGE puede tener respecto del derecho a la deducción, especialmente en el caso de grupos empresariales en prorrata, en los que la exclusión de las operaciones intragrupo a efectos del hecho imponible neutraliza los costes por IVA que, de otro modo, existirían para aquellas entidades en prorrata que, formando parte del Grupo de Entidades, fueran destinatarios de dichas operaciones. En este sentido, incide la Comisión en la necesidad de que los distintos Estados miembros adopten cuantas medidas pudieran resultar necesarias, con el fin de combatir el fraude o la evasión fiscal mediante una utilización abusiva del Régimen, así como en el respeto absoluto al principio de neutralidad fiscal, en aras del cual ninguna ventaja ni perjuicio injustificado debería derivarse de la adopción del Régimen por parte de los distintos Estados miembros.

Nos hemos referido anteriormente al papel de la Comisión y su indudable valor, en tanto que “guardián” del Derecho Comunitario, sin perjuicio de lo cual, llegados a este punto, quizá sea conveniente recordar la naturaleza jurídica de las Directivas, en tanto que acto normativo emanado de las instituciones comunitarias, obligatorio para los Estados miembros destinatarios, *“en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”* a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, con los Reglamentos, obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado miembros.³³

Queda por ver si, efectivamente, el resultado logrado por el legislador español, en lo que a la “modalidad avanzada” se refiere, supuesto que la denominada “modalidad básica”, conforme a lo señalado anteriormente, no constituye realmente un Régimen de Grupos en los términos del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, es comparable realmente con el que deriva de la consideración de todas las entidades que integran el grupo como un solo sujeto pasivo a efectos del IVA.

33 Vid. artículo 249 del Tratado Constitutivo de la CE

En la medida en que pueda sostenerse que el REGE, diseñado por el legislador español, en cuanto a su “modalidad avanzada”, produce un efecto o resultado equivalente al del sujeto pasivo único, podrá argumentarse su adecuación al Derecho Comunitario, en particular al artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, ello con independencia de cuál sea la forma o el medio finalmente elegido por el legislador español para la consecución de aquel objetivo.

Más dudas plantea, sin embargo, el REGE en su “modalidad avanzada”

Ciertamente, la regla especial de determinación de la base imponible en el caso de las operaciones intragrupo, así como la facultad de renunciar a las exenciones del artículo 20 constituyen auténticas normas de excepción, no previstas en la Directiva. En cualquier caso, a la vista de las reflexiones realizadas anteriormente, se impone, por encima de cualquier consideración simplista, un análisis detenido de los fines o resultados que se obtienen mediante la aplicación de estas normas, con el fin de determinar si aquellos son coincidentes con los que se derivarían del ejercicio de la facultad reconocida a los Estados miembros en el citado artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE. Éste y no otro debe ser el prisma a través del cual se observe esta realidad.

Viene al caso la afirmación que realizábamos anteriormente, en cuanto a que una aplicación perfecta del REGE, en su modalidad “avanzada”, con base en las reglas citadas también con anterioridad, debe transparentar completamente a aquellas entidades que, dentro del Grupo, actúan como simples intermediarias canalizando bienes y servicios externos, adquiridos de terceros, hacia quienes en el seno del mismo resultan ser sus últimos adquirentes. Por ello la necesidad de minorar la base imponible hasta el importe de los bienes y servicios afectos a las operaciones intragrupo, recibidos de terceros ajenos al Grupo; por ello, también, la necesidad respecto de las operaciones intragrupo de renunciar, en su caso, a las exenciones que pudieran resultar de aplicación, con el fin de no generar distorsiones o sobre imposición en aras de la perfecta neutralidad.

Se consigue con ello que el valor añadido *externo*, generado fuera del Grupo de Entidades tribute en sede de quien en el seno del grupo resulta ser el beneficiario efectivo, al mismo tiempo que se deja libre de tributación el valor añadido *interno*, con independencia del *iter* que puedan seguir en el seno del Grupo bienes y servicios adquiridos de terceros, ajenos al mismo, y se difiere hasta el momento en que dicho valor añadido *interno* se incorpora a la base imponible en el momento en que el Grupo proporciona bienes y servicios, se relaciona con terceros.

En definitiva, se consigue i) transparentar a quienes en el seno del Grupo no resultan adquirentes últimos de los bienes y servicios recibidos de terceros; ii) gravar el valor añadido por el Grupo únicamente en el momento en que el Grupo se relaciona con terceros, con total independencia de cuál sea el modelo organizativo elegido. En definitiva, se consigue un efecto que debiera ser equivalente al derivado de la consideración de las distintas entidades integrantes del Grupo como un sujeto pasivo único.

Cierto es que la forma y los medios para conseguir el objetivo señalado son peculiares, como también lo son, por otra parte, el hecho de negar la existencia de un hecho imponible en el caso de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre dos entidades independientes desde el punto de vista

jurídico, o la necesidad de regular determinados supuestos de autoconsumo, más allá de lo previsto en el literal de la Directiva, o la aplicación de un régimen de deducción común a entidades jurídicamente independientes, todas ellas medidas a las que hace referencia la Comisión Europea como paradigma de la ortodoxia en la implementación del REGE, según el modelo comunitario.

Ponemos en duda, por tanto, la opinión de cuantos afirman, sin más, que el REGE, en su versión española, resulta incompatible, en tanto que supone una extralimitación por parte del legislador nacional, respecto de la facultad reconocida por el legislador comunitario en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, y coincidimos plenamente con Sánchez Gallardo cuando señala, refiriéndose al REGE en su “modalidad avanzada” que *“...Este tratamiento responde a la lógica de la consideración del grupo de empresas como una única unidad empresarial o sujeto pasivo, lógica en la cual el hecho de que el gravamen se produzca cuando se producen relaciones con terceros parece coherente.”*³⁴

Más complicado parece hablar de un resultado equivalente al derivado de la existencia de un sujeto pasivo único en el caso de determinadas obligaciones formales y de gestión, derivadas de la aplicación del REGE en su versión española, así la utilización individualizada de su propio número de identificación fiscal, en sus relaciones con terceros, por parte de cada una de las entidades que integran el Grupo, o la presentación de declaraciones-liquidaciones individuales³⁵, en todo caso, sujetas, incomprensiblemente, al régimen de recargos por liquidación extemporánea previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria. Todos ellos, aspectos en los que, sin duda, el Régimen podría ser mejorable.

En cualquier caso, la afirmación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en cuanto a las facultades de los Estados miembros, concretamente el Reino de España en el caso de autos, con relación a la interpretación de la Directiva comunitaria en materia del IVA³⁶, nos hace ser cautos en este aspecto y no descartar, en absoluto, tal y como se desprende del documento publicado por la

34 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

35 Señala a este respecto Barciela Pérez que *“...podría considerarse que la obligación que corresponde a las sociedades dominadas de presentar declaraciones periódicas informativas está comprendida dentro de lo dispuesto en el artículo 273, en el sentido de que «Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»* Vid. José Antonio Barciela Pérez, “El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252)”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2008.

36 En el considerando 28 de su Sentencia de 6 de Octubre de 2006, Asunto C-204/03, “Comisión contra el Reino de España” señala el TJCE que *“28. La alegación del Gobierno español, según la cual la interpretación que propone del artículo 19 de la Sexta Directiva es más adecuada para garantizar el equilibrio en materia de competencia y, por tanto, el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA, debe ser rechazada. En efecto, los Estados miembros están obligados a aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable. Como se desprende de la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, Rec. p. I-8265), apartados 55 y 56, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella, en este caso mediante la introducción de limitaciones del derecho a deducción distintas de las previstas en los artículos 17 y 19 de la citada Directiva.”*

Comisión, que citábamos al comienzo de este artículo³⁷, la posibilidad de una investigación por parte de la Comisión Europea en cuanto a la implementación del REGE por parte del legislador nacional en nuestra normativa interna.

III. Problemas prácticos de aplicación

Dedicaremos la segunda parte de este trabajo a repasar algunas de las principales dudas y problemas planteados en la práctica, relativos a la aplicación del REGE, regulado en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, en su versión española, por parte de aquellos sujetos pasivos que, desde el 1 de enero de 2008, a lo largo de estos casi dos años de vigencia del Régimen, han decidido ejercitar la opción, ya sea exclusivamente en su “modalidad básica”, ya sea también y además en su “modalidad avanzada”, en los términos previstos en nuestra normativa interna.

En este sentido, pondremos el acento en algunos de los principales problemas apuntados, en cada uno de los ámbitos de regulación del REGE, por nuestra doctrina más especializada. No tenemos, sin embargo, la intención de ser absolutamente exhaustivos en este punto sino, más bien, de poner sobre la mesa, fundamentalmente, algunos de estos problemas prácticos, así como las soluciones aportadas, tanto a través del comentario de los distintos autores, o del posterior desarrollo reglamentario del Régimen legal³⁸, como de la doctrina establecida, en su caso, sobre el particular por parte de la Dirección General de Tributos, en sus contestaciones a más de una decena de consultas planteadas por los particulares en estos últimos dos años.

Antes de comenzar el repaso de los diferentes problemas y dudas planteados en los distintos aspectos del Régimen, consideramos interesante hacer una breve reflexión sobre algunos datos estadísticos, no demasiados hasta la fecha, publicados por la AEAT al respecto de la aplicación del REGE por parte de las empresas españolas, a lo largo del pasado ejercicio 2008 y vigente 2009.

Así, el impacto estimado en la recaudación de ingresos gestionados por la AEAT, durante el ejercicio 2008, como consecuencia de la entrada en vigor del REGE el día 1 de enero de 2008, se sitúa en los 2.800 millones de Euros³⁹.

Por su parte, el número de declaraciones, Modelo 353⁴⁰, presentadas a fecha 31 de julio de 2008, ascendía a 3.287. Por lo que respecta al ejercicio 2009, a esa misma fecha, es decir, 31 de julio de 2009, el número de declaraciones, Modelo 353, presentadas ante la AEAT, ascendía a 4.555, lo que supone un incremento del 38% con respecto al año anterior. Por otra parte, el número de declaraciones Modelo

37 Vid. nota al pie num. 1.

38 Vid. Artículos 61 bis a 61 sexies, Capítulo VII, “*Régimen Especial del Grupo de Entidades*”, del Título VIII, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, añadidos por RD1466/2007, de 2 de noviembre.

39 Fuente: Memoria 2008 AEAT, “I. Cifras Clave en 2008, Estimación de los Impactos Normativos en 2008”, página 17.

40 Autoliquidación mensual, modelo agregado, aprobado por Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, a presentar por quien tenga la consideración de entidad dominante del grupo de entidades, cuya presentación es, desde un primer momento, obligatoriamente telemática, a través de Internet.

039⁴¹, presentadas por Internet en aquella fecha ascendía a 286 (nótese que no fue hasta la aprobación de la Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, que la presentación del citado Modelo 039 pasa a realizarse obligatoriamente por medios telemáticos, a través de Internet, lo que justifica la ausencia de datos en esta estadística durante el ejercicio 2008)⁴².

Teniendo en cuenta el número de declaraciones, Modelo 353, presentadas a mitad de cada ejercicio, así como el período de liquidación, mensual, podemos estimar en el entorno de 550 los Grupos de Entidades que procedieron a la aplicación del REGE durante su primer año de vigencia, y en el entorno de 750 las que lo aplican durante el presente ejercicio 2009.

Desafortunadamente, no hemos sido capaces de encontrar, a día de hoy, datos que revelen cuantos de los Grupos que optaron por la aplicación del REGE lo hicieron, exclusivamente, por la “modalidad básica” y cuantos optaron, adicionalmente, por la “modalidad avanzada”, si bien podemos intuir, sin temor a equivocarnos, que un porcentaje muy significativo de los casos se habrán limitado, seguramente, a la aplicación del REGE en su “modalidad básica”, mientras que, únicamente, un número reducido de ellos, seguramente todos ellos grupos empresariales en prorrata, habrán hecho frente a las exigentes obligaciones en materia de gestión, que supone la aplicación del REGE en su “modalidad avanzada”.

Sin más, pasamos, a continuación, al análisis y comentario de algunos de los problemas fundamentales que ha planteado en la práctica la aplicación del REGE desde el momento de su entrada en vigor en el año 2008, así como de las soluciones, en su caso, adoptadas, a cuyo efecto diferenciaremos entre los distintos aspectos del Régimen regulados en la normativa actualmente vigente.

a. Territorialidad

Comienza el artículo 163 quinquies, Apartado Uno, de la Ley 37/1992 por señalar, como requisito esencial para la aplicación del REGE, el hecho de que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de las entidades que integran el Régimen radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto⁴³.

En este sentido y en el caso de la entidad dominante, establece el citado artículo 163 quinquies, en su apartado Dos, la posibilidad de considerar como dominante a los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del impuesto respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos.

En el caso de las entidades dependientes, la solución adoptada por el legislador español es, sin embargo, diferente por cuanto, señala expresamente el artículo 163 quinquies. Tres *in fine*, *“En ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente.”*

41 De Comunicación de Datos, relativa al Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IVA

42 Fuente: www.aeat.es/estadisticas_tributarias/estadisticas_de_la_oficina_virtual/estadistica_de_declaraciones_presentadas_por_internet/situacion_a_31_de_julio_de_2009.pdf.

43 Entendiendo como tal territorio peninsular e islas baleares, únicamente.

La desafortunada redacción del apartado Uno, del artículo 163 quinquies, llevó, desde un principio, a la doctrina a preguntarse por la verdadera intención del legislador respecto del ámbito territorial en el que el REGE debería desplegar sus efectos. Así, no parecía tener demasiado sentido una interpretación restrictiva, a fin de impedir la aplicación del REGE por parte de aquellas entidades que pudieran disponer de algún establecimiento permanente situado fuera del territorio de aplicación del impuesto⁴⁴. Si, al contrario, parecía impedirse la aplicación del REGE por parte de aquellas entidades cuya sede de

dirección se encontrara fuera del territorio de aplicación del impuesto, con independencia de que pudieran disponer de un establecimiento permanente en el interior del mismo (salvo por lo que respecta a la posibilidad de su consideración como dominante respecto de las participaciones que pudieran atribuidas al citado establecimiento permanente). De igual modo, se impedía formar parte de un Grupo de Entidades, a los efectos de la aplicación del REGE, a los establecimientos permanentes situados en el extranjero, aunque lo fueran de entidades residentes en el territorio de aplicación del impuesto.

El impacto estimado en la recaudación de ingresos gestionados por la AEAT, durante el ejercicio 2008, como consecuencia de la entrada en vigor del REGE el día 1 de enero de 2008, se sitúa en los 2.800 millones de Euros

La propia Dirección General de Tributos avala la anterior interpretación en su contestación a consulta, de fecha 3 de abril de 2008, al señalar que *“A estos efectos, no resultará óbice que dicha dependiente posea dos establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, si bien habrá de tenerse en cuenta que dichos establecimientos no podrán, en ningún caso, aplicar las disposiciones del Régimen especial al quedar excluidos legalmente del perímetro subjetivo del grupo.”*⁴⁵

Se trata, en definitiva, de evitar la aplicación del REGE en el caso de entidades o establecimientos permanentes radicados fuera del territorio de aplicación del impuesto o, en palabras de Sánchez Gallardo, *“su expansión extramuros del ámbito geográfico de aplicación del impuesto”* en la medida en que, como bien señala también el autor *“El IVA es un impuesto, aunque armonizado, que acrece las arcas de los Estados miembros de la Unión Europea, por lo que cualquier disposición que pueda implicar un efecto en la recaudación de un país distinto del que la adopta esta proscrita por la Dir. 2006/112/CE.”*⁴⁶

44 En este sentido, Señalan Álvarez Suso y Romero de la Vega que *“la referencia que el artículo 163 quinquies de la LIVA realiza a los establecimientos permanentes resulta algo confusa sobretodo teniendo en cuenta que, como luego veremos, por sí solos no pueden ser considerados como dependientes. En todo caso, creemos que la expresión «que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas (las entidades) radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto» no debe ser obstáculo para que una entidad que tenga su sede de actividad económica en territorio de aplicación del IVA, pero que disponga de establecimientos permanentes fuera de él, pueda quedar incluida dentro del grupo de entidades.”* Vid. Marcos Álvarez Suso y Antonio Romero de la Vega *“El nuevo Régimen Especial del Grupo de Entidades”* Actum Fiscal, núm. 2, abril 2007.

45 Vid. Consulta DGT núm. V0674/2008, de 3 de abril de 2008.

46 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, *«Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial»*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

Así, se constituye el REGE como un Régimen de ámbito geográfico estrictamente nacional, respetuoso con el principio de territorialidad, en virtud del cual, cada sujeto pasivo declara las cuotas del IVA devengadas en el interior del país y detrae de dichas cuotas el importe de las cuotas del IVA soportadas, también, en el interior del país. Si bien, como acertadamente señala, de nuevo, Sánchez Gallardo, la lógica que se encuentra detrás de esta exclusión no es del todo precisa, en la medida en que no es la sede de actividad el único criterio que en el IVA rige en materia del lugar de realización de las operaciones, sujeto, igualmente, a toda una serie de reglas especiales que se separan de aquel criterio.

También la Comisión Europea, en el documento que hemos tenido ocasión de comentar a lo largo de estas páginas⁴⁷, se pronuncia respecto de la mención “...*personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro*” y, ante el silencio del legislador comunitario, pone de manifiesto su parecer, en términos análogos a los recogidos en los párrafos anteriores. Si bien, a juicio de la Comisión, no existe razón alguna por la que se debiera excluir, a los efectos de la aplicación del REGE en un determinado país, a un establecimiento permanente de una entidad extranjera, situado físicamente en el territorio del aquel país, en contra, por tanto, de lo establecido en nuestro artículo 163 quinquies. Tres *in fine*, para el caso de las entidades dependientes. Alude, para ello, la Comisión a los principios de no discriminación y libertad de establecimiento, como principios básicos del Derecho Comunitario, que pondrían en duda la compatibilidad de la norma española con el mandato del legislador comunitario en este punto.

La existencia de territorios, dentro de nuestro país, no incluidos en el ámbito geográfico de aplicación de la Directiva supone, igualmente, una situación de excepción en cuanto a la aplicación territorial del REGE, en su versión española. Nos referimos, en concreto, a Canarias, Ceuta y Melilla, lugares a los que en ningún caso se extiende la aplicación de la Ley 37/1992, del IVA, ni por tanto, tampoco, la aplicación del Régimen previsto en los artículos 163 quinquies a 163 nonies.

En este sentido, la misma Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, incorpora en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) un régimen equivalente, con algunas matizaciones, al regulado en la Ley 37/1992, cuyo ámbito de aplicación se circunscribe, como el lógico, exclusivamente a territorio de las Islas Canarias, es decir, entidades cuyas sedes de actividad o establecimientos permanentes se sitúen en el territorio canario. No prevé, sin embargo, la Ley del IGIC la posibilidad de que un establecimiento permanente situado en las Islas Canarias pueda llegar a ser entidad dominante, respecto de aquellas dominadas cuyas participaciones le sean atribuidas, ni tampoco permite que un establecimiento permanente radicado en Canarias sea entidad dependiente, en los mismos términos, en este caso sí, que la Ley 37/1992, en el ámbito del IVA.⁴⁸

No sucede lo mismo en el caso del Impuesto sobre la Producción los Servicios y la Importación (IPSI), aplicable en las ciudades de Ceuta y Melilla, en la medida en que no se ha trasladado al ámbito de dicho impuesto la normativa que regula el REGE en el ámbito del IVA, impuesto éste que, como hemos señalado, no resulta de aplicación en los citados territorios.

47 Vid. nota al pie num. 1.

48 Vid, en este sentido, Ley 20/1991, de 7 de junio, artículos 58 quater a 58 octies, según redacción Ley 36/2006, de 29 de noviembre, Disposición Final 1ª. cinco.

Del mismo modo, la existencia de Territorios históricos, a saber, Vizcaya, Álava y Guipuzcoa, de un lado, en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, de otro lado, Navarra, con un régimen foral propio, a los que corresponde, eventualmente, la exacción, gestión e inspección del Impuesto, aunque sin capacidad normativa sustantiva en el ámbito del IVA, respecto de aquellos sujetos pasivos domiciliados en su territorio, así como respecto de aquellas operaciones realizadas en su ámbito territorial interno, llegó a plantear importantes dudas y problemas de coordinación en cuanto a la aplicación del REGE, establecido en cada una de las Leyes del IVA Forales, en idénticos términos a los de la Ley 37/1992, para el territorio común.

La desafortunada redacción del apartado Uno, del artículo 163 quinquies, llevó, desde un principio, a la doctrina a preguntarse por la verdadera intención del legislador respecto del ámbito territorial en el que el REGE debería desplegar sus efectos

No parecía posible defender una aplicación inter-territorial del REGE por cuanto ello podía suponer, según los casos, una transferencia (compensación silenciosa, en cierto modo) de fondos desde unas Administraciones territoriales a otras⁴⁹.

Este tipo de consideraciones llevaron, finalmente, al legislador, tan sólo unos meses después de la aparición del REGE, con anterioridad al momento de su entrada en vigor, a modificar, tanto la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, como la Ley 28/1990, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra⁵⁰, con el fin de excluir completamente cualquier posible aplicación del Régimen entre entidades domiciliadas fiscalmente en distintos ámbitos territoriales.

Así, se establece, a los efectos de la aplicación del REGE en los diferentes Territorios históricos, que “Se consideraran excluidas del grupo de entidades las entidades dependientes cuya inspección de acuerdo con las reglas contenidas en el apartado Seis anterior [regla 7ª.a anterior, en el caso de la Comunidad Foral de Navarra], “se encuentre encomendada a los órganos de una Administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante.”, una medida que, aparentemente, priva de toda eficacia al REGE en el ámbito de los diferentes Territorios históricos, por cuanto su aplicación se circunscribe, en circunstancias

49 Señalaba Sánchez Gallardo sobre el particular, poco después de la entrada en vigor del REGE, que “a) Si se trata del nivel básico o de compensación de saldos, habría de bastar con la especificación de que esta compensación financiera únicamente puede tener sentido cuando hay identidad [por domicilio en el mismo territorio] entre sujetos activos y pasivos de la compensación. b) En caso de que existieran **operaciones intragrupo** a las que se aplique su tratamiento especial, se podría dar el caso de que haya ciertos trasvases de tributación entre los Territorios históricos y el Estado, por lo que quizá sería conveniente introducir las previsiones oportunas.” Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

50 Vid, en este sentido, artículo 29.7 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, según redacción de la Ley 28/2007, de 25 de octubre (BOE num. 257, de 26 de octubre); así como artículo 34.8ª del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, según redacción de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre (BOE num. 304, de 20 de diciembre).

normales, exclusivamente a aquellas entidades domiciliadas fiscalmente en el mismo Territorio foral. Es decir, en ningún caso podrán formar Grupo de Entidades, a los efectos de la aplicación del REGE, por ejemplo, una entidad domiciliada en Vizcaya y sus filiales domiciliadas en Álava, Navarra o el territorio común.

En el caso de aquellos Grupos en los que una o varias entidades tributan según cifra relativa a las distintas Administraciones territoriales, cada entidad integrante del Grupo calculará de forma estrictamente individual el porcentaje atribuible a cada Administración, que consignará en su declaración-liquidación individual. Dichos importes se integrarán en las declaraciones-liquidaciones agregadas del Grupo, que la entidad dominante deberá presentar en cada una de las Administraciones territoriales competentes para la exacción del tributo, sin que puedan agregarse, en ningún caso, cifras imputables a dos Administraciones territoriales diferentes.

Termina por aclarar el legislador que en ningún caso afectará el REGE a la aplicación de las reglas establecidas en el Concierto y en el Convenio, con el fin de determinar el volumen de operaciones en cada territorio.

b. Perímetro subjetivo

Se plantean, igualmente, algunas dudas y problemas interpretativos importantes a la hora de definir el perímetro subjetivo del Grupo de Entidades, es decir, quiénes, de acuerdo con las normas recogidas en el artículo 163 quinquies, pueden formar parte de un Grupo de Entidades, en el ámbito del IVA, a los efectos de optar por la aplicación del REGE en cualquiera de sus dos modalidades.

Veamos algunos de estos problemas y las soluciones que en algunos de los casos nos ofrece la doctrina de la Dirección General de Tributos.

Un primer grupo de cuestiones tienen que ver con la consideración como empresario o profesional de las entidades que integran el Grupo. De nuevo, la confusa redacción, en este sentido, del artículo 163 quinquies, de la Ley 37/1992, genera no pocos problemas interpretativos a la hora de averiguar cual fue, realmente aquí la voluntad del legislador.

Así, de la redacción del primer párrafo del artículo 163 quinquies, en su apartado Uno, parece desprenderse, con claridad, la condición de empresario o profesional como necesaria para la aplicación del REGE. Señala el citado artículo que *“Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades.”*

Si bien, la voluntad del legislador se desvanece a la hora de establecer los requisitos que debe cumplir una entidad para ser considerada como entidad dominante, sobre todo en comparación con aquellos que debe reunir, por el contrario, una entidad para ser dependiente. Se considerará como entidad dominante, señala el apartado Dos del artículo 165 quinquies, aquella que tenga personalidad jurídica propia, con la consabida excepción para el caso de los establecimientos permanentes de entidades extranjeras ubicados en el territorio de aplicación del impuesto⁵¹. Ninguna referencia encontraremos por ningún lado,

51 Vid supra.

en el citado apartado Dos, al concepto de empresario o profesional. Cosa que sí sucede, sin embargo, en el caso de las entidades dependientes, respecto del cual el legislador se expresa con total claridad, cuando señala, esta vez en el apartado Tres, que *“se considerará como entidad dependiente aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en la letras b) y c) del apartado anterior.”*

En ningún caso podrán formar Grupo de Entidades, a los efectos de la aplicación del REGE, por ejemplo, una entidad domiciliada en Vizcaya y sus filiales domiciliadas en Álava, Navarra o el territorio común

Los diferentes términos en los que se expresa el legislador cuando se refiere a la entidad dominante o a las dependientes, llevaron a parte de la Doctrina⁵², desde la aparición, por primera vez, del texto legal, a plantearse si, realmente, éste era un requisito que debía exigirse, igualmente, a la entidad dominante. En otras palabras, si una entidad que no fuera empresario o profesional a los efectos del IVA, podía, a pesar de ello, llegar a ser considerada como dominante de un Grupo de Entidades. Cuestión absolutamente trascendente, más aún, si cabe, a partir de la última modificación de los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, en el caso de las sociedades “Holding” de cartera.

Efectivamente, la nueva redacción del artículo 4. Dos. a) de la Ley 37/1992, del IVA, vigente a partir del 1 de enero de 2008, en concordancia con el nuevo artículo 5 de la Ley⁵³, establece una precisión con respecto a la determinación de cuándo las entregas de bienes y prestaciones de servicios deben entenderse realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y señala que *“Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la consideración de empresario o profesional”*. De igual forma, el artículo 5 incorpora en su referencia a las sociedades mercantiles idéntica condición al transformar en *“iuris tantum”* lo que hasta la fecha había sido una presunción *“iuris et de iure”* y señalar ahora que *“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se reputarán empresarios o profesionales: b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.”*

52 Señala, entre otros, García Castelao que *“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 sólo 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. Quinques que, como se hacía referencia, establece que «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.”* Vid. Andrea García Castelao, *“El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido”*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

53 Vid. Artículo Quinto “Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido”, Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE 25 de diciembre).

Se limita el legislador español a adaptar, simplemente, nuestra normativa interna a la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁵⁴, invocada repetidamente en el pasado por nuestra doctrina y también recogida por la propia Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas planteadas sobre el particular⁵⁵.

Supuesto que una sociedad mercantil, por el simple hecho de serlo, no tiene por qué ser considerada un empresario o profesional a los efectos del IVA, y ante las dudas planteadas respecto de la exigibilidad del requisito en el caso de la entidad dominante, en el ámbito del REGE, surge inmediatamente la cuestión de si una sociedad "Holding" o cabecera, pura (de mera tenencia)⁵⁶, podía tener la consideración de entidad dominante. Una respuesta negativa a esta cuestión podría privar de eficacia al régimen, en un grado importante, al impedir su aplicación en todos aquellos casos en que la participación en todas las sociedades del grupo es mantenida de forma directa por la sociedad cabecera. Recordemos, en este sentido, que el artículo 163 sexies Uno *in fine* supedita, en todo caso, la aplicación del REGE, a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Distintos autores opinaban sobre la cuestión y daban sus argumentos a favor y en contra de una u otra alternativa, hasta el momento de la publicación de la contestación a consulta núm. V2651/2007, de fecha 10 de diciembre de 2007, en la que, ante la cuestión planteada en el caso de una fundación constituida por una Caja de Ahorros, cabecera de un grupo de entidades, la DGT se pronuncia, finalmente, sobre el particular y concluye, en este sentido, que *"no constituye un requisito necesario para la aplicación del régimen especial que la entidad que ostente la condición de dominante del grupo sea empresario o profesional, por lo que es factible que dicha entidad sea, como ocurre en el supuesto consultado, una fundación entidad que, según la actividad que realice y la contraprestación que, en su caso, exija por ello, pudiera no tener la consideración de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5º uno a) de la Ley 37/1992. Así se infiere de lo dispuesto con carácter específico por el artículo 163 quinquies. Dos de la Ley 37/1992, al no incluirse la condición de empresario o profesional entre aquellas que ha de cumplir la entidad dominante."*

Conclusión más que dudosa, ciertamente, y no exenta de una importante dosis de pragmatismo, que plantea, por otra parte, problemas de encaje en lo que a la filosofía que subyace al sistema común del IVA se refiere. Señala, en este sentido, la Comisión, en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, mencionada reiteradamente a lo largo del presente trabajo⁵⁷, como requisito esencial, en contra del criterio mantenido por nuestra DGT, la necesidad de que la aplicación de Regímenes Especiales de Grupo en el ámbito del IVA no afecte en ningún caso al concepto de sujeto pasivo (como empresario o profesional) y advierte que permitir a una persona distinta de un sujeto pasivo del IVA formar parte de un Grupo de

54 Vid. STJCE de 20 de junio de 1991 (asunto C-60/90), 6 de abril de 1995 (asunto C-4/94) y 6 de febrero de 1997 (asunto C-80/95).

55 Vid. consulta DGT núm. V1341-2006.

56 Son numerosas las Sentencias en las que el TJCE se refiere a las sociedades "Holding" puras o de mera tenencia y niega su condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, en la medida en que no realizan actividad empresarial o profesional alguna y deben permanecer, por ello, extramuros del impuesto. Así, STCE 29 de abril de 2004 (asunto C-77/01, "EDM"), 14 de noviembre de 2000 (asunto C-142/99, "Floridienne y Berginvest") y 11 de julio de 1996 (asunto C-306/94, "Regié Dauphinoise").

57 Vid. nota al pie núm. 1.

Entidades afectaría, ciertamente, a esa definición. Por ello, concluye la Comisión, un no-sujeto pasivo del IVA no debería nunca convertirse en sujeto pasivo por el mero hecho de formar parte de un Grupo de Entidades. De lo contrario, ello serviría para sortear los criterios definitorios de lo que debe ser un sujeto pasivo a efectos del impuesto.

Igualmente, desde el punto de vista práctico, en el caso de defenderse una interpretación como la realizada por la DGT, deberían resolverse algunos problemas en el ámbito de las obligaciones formales y de gestión, que a la entidad dominante atribuye la Ley en representación del Grupo de Entidades. Así, como acertadamente apunta García Castela, *“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.”* No parece existir más opción, en este sentido, que el registro a efectos del IVA de la sociedad Holding para la presentación, cuando menos, de las declaraciones agregadas, modelo 353, en su calidad de obligado tributario.

A la vista de las consideraciones realizadas anteriormente, parece que, a día de hoy, el dotar a la sociedad cabecera de una actividad que le confiera la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto, continúa siendo la alternativa más segura.

Se plantean, también, en lo que al perímetro subjetivo se refiere, otras cuestiones tales como la naturaleza jurídica de las entidades que pueden ser consideradas dominante o dependientes de un Grupo a efectos de la aplicación del REGE.

Así, la *entidad dominante*, aunque no necesariamente debe ser una entidad con forma mercantil, por disposición expresa de la Ley sí debe ser una entidad (lo que, ya de por sí, excluye a las personas físicas) con personalidad jurídica propia (con la consabida excepción de los establecimientos permanentes), lo que excluye de suyo la posibilidad de que antes sin personalidad, tales como las comunidades de bienes o entidades de naturaleza similar, como por ejemplo, una Agrupación de Interés Económico o una Unión Temporal de Empresas, en ningún caso, pudieran ser consideradas entidad dominante a efectos del REGE. Sí podrá formar parte de un Grupo de Entidades, sin embargo, como entidad dominante, en tanto que entidad con personalidad jurídica propia, una Fundación⁵⁸, también una mutualidad de previsión social⁵⁹, por ejemplo, que sea cabecera de un grupo empresarial.

A diferencia de lo que sucede en el caso de las *entidades dependientes*, que no necesariamente deben tener personalidad jurídica propia, lo que abre el abanico de posibilidades, con el único condicionante del criterio de la participación, como definitorio del estatus de dependiente⁶⁰, lo que en sí mismo, limita las posibilidades a aquellas entidades en las que exista un cierto grado de dependencia y éste pueda ser medible en términos porcentuales. De esta forma, defienden algunos autores la posibilidad de que

58 Vid. consulta DGT num. V2651/2007.

59 Vid. consulta DGT num. V2510/2008.

60 Más adelante tendremos ocasión de matizar el alcance de esta afirmación.

una comunidad de bienes, una Unión Temporal de Empresas o una Agrupación de Interés Económico⁶¹, puedan formar parte, como dependientes, de un Grupo de Entidades. Posibilidad que no existiría en el caso de una sociedad "Holding" pura o de mera tenencia, en cuanto aquí la ley sí es clara, es necesario que las entidades dependientes sean empresarios o profesionales a efectos del IVA⁶².

Cuestión más dudosa es la de si una Fundación puede ser considerada entidad dependiente de un Grupo a efectos del REGE, aunque en este caso la Dirección General de Tributos, de forma un tanto sorprendente, responde afirmativamente al señalar que *"Una fundación que, teniendo la condición de empresario o profesional, esté participada al menos en el cincuenta por ciento de su dotación total por una caja de ahorros, debe ser calificada como entidad dependiente de ésta y, por consiguiente y cumplidos el resto de requisitos deducidos de la normativa del Impuesto reproducida, optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades."*

Parece ignorar, no obstante, la DGT la realidad que subyace al fenómeno fundacional, en el sentido de la afectación permanente e irrevocable del patrimonio fundacional a la realización de fines de interés general, un patrimonio que, como no podía ser de otra manera, escapa del control e influencia del fundador, quien, en principio, queda desvinculado de la Fundación, más allá de su aportación inicial meramente altruista. Es, de hecho, el Patronato y no el fundador, a quien corresponden las facultades de control y toma de decisiones, de acuerdo con la normativa vigente en la materia. Afirmación ésta que impediría hablar de la relación entre una fundación y su fundador en términos de dependencia, lo que excluiría, de suyo, la posibilidad de que una fundación pudiera llegar a ser considerada como entidad dependiente a los efectos del REGE.

Finalizaremos nuestras consideraciones relativas al perímetro subjetivo con una última referencia a la cuestión de la participación. No nos detendremos en la explicación de cuestiones relativas a las diferentes alternativas, supuestos de cómputo de la participación y criterio a seguir ante el silencio del legislador respecto de la forma en que ha de computarse dicha participación. Tampoco nos referiremos a casos especiales, como pueden ser los de la participación indirecta, recíproca, circular, o el de la denominada "rama truncada", por ser todas ellas cuestiones suficientemente comentadas por los distintos autores y artículos doctrinales, a los que se viene haciendo referencia, de forma continua, en el presente trabajo, amén de las consultas que sobre el particular ha tenido la ocasión de evacuar la DGT a lo largo de estos casi dos años de vigencia del REGE⁶³, algunas de ellas referenciadas anteriormente. Remitimos, sin más, al lector al comentario de dichos autores sobre esta materia.

Sí nos centraremos en la cuestión relativa a la participación como único criterio de dominio de unas entidades sobre otras y, por tanto, de pertenencia a un Grupo de Entidades, a efectos de la aplicación del REGE.

Como bien ha apuntado Sánchez Gallardo, *"La normativa española se ha decantado exclusivamente por el criterio de la participación en el capital de las entidades, descartando otros. Con ello, como se decía, se*

61 La propia DGT ha confirmado este extremo en el caso de las AEIE. Vid, en este sentido, consulta num. V1021/2009, de 8 de mayo.

62 Vid. en este sentido consulta DGT num. 2051/2008, de 5 de noviembre.

63 Vid, en este sentido, consulta DGT num. V0323/2008, de 14 de febrero de 2008, y consulta DGT num. V2429/2008, de 18 de diciembre de 2008;

excluyen, de facto, posibilidades tales como las relativas a personas físicas o entidades en las que, aún con una participación inferior al 50%, se ejerzan funciones de control”, y trata de justificar la medida por cuanto “Aunque quizá hubiera sido deseable una mayor amplitud normativa en la configuración del grupo, lo cierto es que la opción que adopta la norma tiene en su favor la claridad en su apreciación, ya que, con excepción de algunos casos dudosos, lo cierto es que no debería plantear mayor problema determinar cuando se cumple y cuándo no el requisito de participación en el capital social del 50%.”⁶⁴

Un no-sujeto pasivo del IVA no debería nunca convertirse en sujeto pasivo por el mero hecho de formar parte de un Grupo de Entidades

Queda por determinar en qué grado la normativa española en esta materia sigue los dictados de la normativa comunitaria. Recordemos aquí, simplemente, que el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, se refería a la cuestión del dominio en términos considerablemente más amplios al establecer la posibilidad de considerar como un único sujeto pasivo a aquellas entidades que, aunque independientes en el plano jurídico, “se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.”

Son suficientemente elocuentes al respecto las dos contestaciones de la DGT ante sendas consultas planteadas por los interesados, con números V1931/2008, de 27 de octubre, y, más recientemente, V0266/2009, de 12 de febrero.

En la primera de estas dos consultas la DGT analiza la cuestión de la participación en el caso de una sociedad que, a pesar de tener el 75% de las participaciones de otra entidad, no tiene el control político, que se encuentra en manos de los minoritarios cuyas participaciones (25%) les confieren un 75% de los derechos de voto. Avanza ya en esta primera consulta la DGT lo que, más tarde, será su criterio en la materia y después de una somera referencia, tanto a la Directiva comunitaria, como a la norma española, señala la posibilidad de que ambas entidades puedan aplicar el REGE únicamente en la medida en que el porcentaje de participación señalado (75%) suponga, como señala la Directiva, que dichas entidades se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos, en los términos exigidos por la normativa aplicable.

En su reciente consulta número V0266/2009, de 12 de febrero, la DGT desarrolla el argumento apuntado tan sólo unos meses antes, esta vez en un caso idéntico al de aquel entonces. Añade en esta ocasión la DGT que la circunstancia de disponer de un porcentaje de derechos de voto inferior al 50% no es obstáculo, por sí solo, para la existencia de una fuerte vinculación en los distintos ordenes citados por la Directiva comunitaria. La referencia al grado de participación, señala la DGT, resulta, simplemente, de la interpretación que el legislador nacional ha hecho de la vinculación a la que alude la Directiva, por lo que no es posible desvincular ambos preceptos so pena de contravenir la normativa comunitaria, de aplicación

64 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

Más dudas plantea la incorporación a la base imponible del coste de bienes y servicios que tan sólo de forma parcial se afectan a la realización de operaciones intragrupo

preferente frente al Derecho interno de los Estados. Por ello, termina diciendo la DGT que el porcentaje de participación debe ir, en todo caso, acompañado de una firme vinculación financiera, económica o de organización, “sin que sea necesaria la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente.”

Huelga referirse a la importancia de la doctrina establecida en esta materia por parte de la Dirección General de Tributos y las posibilidades que abre en cuanto a la determinación del perímetro subjetivo del Grupo de Entidades, en

detrimento, quizá, de la seguridad jurídica y la claridad a las que se refería Sánchez Gallardo. Si bien, desconocemos la razón por la cual la DGT no estima necesaria la concurrencia en el tiempo de los tres órdenes (la Directiva se refiere a ellos con la conjunción copulativa “y”) a los que alude la normativa comunitaria.

Tampoco apunta en esta última línea la Comisión, en su documento de 2 de julio de 2009⁶⁵, en el que viene a confirmar que los tres órdenes, el financiero, el económico y el organizativo⁶⁶, deberían concurrir durante todo el tiempo en que fuera de aplicación el régimen, de tal forma que cualquier entidad perteneciente al Grupo, que en algún momento dejara de presentar con su dominante cualquiera de estos vínculos debería abandonar el régimen. Justifica su afirmación la Comisión en la conjunción copulativa “y” con que el texto enlaza estos tres órdenes, así como en la excepcionalidad del régimen, que aconseja una aplicación estricta de los requisitos exigibles para su funcionamiento, lo que queda suficientemente garantizado con la concurrencia de los tres órdenes. Igualmente, el concurso simultáneo de estos tres órdenes constituye una garantía frente a las prácticas abusivas en la aplicación del régimen, que contribuye a evitar la utilización fraudulenta de estructuras artificiales sin ninguna substancia económica.

Una última referencia al plazo de tenencia de la participación, a cuyo respecto señala el artículo 163 quinquies, en su apartado Dos, como uno de los requisitos para que una entidad sea considerada como dominante, “que dicha participación se mantenga durante todo el año natural”.

Señala a este respecto García Castelao que “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

65 Vid. nota al pie num. 1.

66 La propia Comisión define en su documento estos tres órdenes. Así, el vínculo financiero, es definido por referencia al porcentaje de participación en el capital o de derechos de voto. El vínculo económico es definido por referencia a la existencia de, al menos, una de estas situaciones de cooperación empresarial: i) la actividad principal de los miembros del grupo es de la misma naturaleza, ii) las actividades de todos ellos son complementarias o interdependientes, iii) uno de los miembros del grupo lleva a cabo actividades realizadas sustancialmente en beneficio de los demás. Por su parte, el vínculo organizativo es definido por referencia a la existencia de una estructura de gestión compartida, al menos parcialmente.

*los períodos de opción como de renuncia, como se verá, se establecen por períodos referidos al año natural).*⁶⁷

Añade Sánchez Gallardo que *“no hay requisito alguno de antigüedad en la participación. Por tanto, si las acciones se han adquirido a finales de un año, a partir del 1 de enero del año siguiente se puede aplicar el régimen especial del grupo.”*⁶⁸

Coincidimos con ambos autores en su apreciación y añadimos, como consideración adicional, en el caso de entidades de nueva creación, la posibilidad, según establece el propio artículo 163 quinquies, Apartado Cuatro *in fine*, de aplicar el REGE, con carácter inmediato, sin necesidad de esperar al 1 de enero del año siguiente, incluso en el caso de aquellas entidades constituidas al final de un año natural, ello con total independencia de las vicisitudes a las que dicha participación pueda verse sometida en el futuro y sin otra limitación que la que pueda derivar de la necesidad de evitar supuestos de fraude o utilización abusiva de la norma, lo que deberá necesariamente determinarse caso por caso.

c. Contenido del REGE

c.1. Modalidad básica

Hemos comentado suficientemente, con ocasión del análisis relativo a su adecuación al Derecho Comunitario, las características fundamentales del REGE, en su modalidad básica. En este sentido, hemos tenido la ocasión de comentar también cómo dichas características le acercan bastante más a un simple procedimiento especial de liquidación del impuesto, que a un Régimen de Grupos de Entidades, propiamente dicho, en su acepción comunitaria.

Baste, simplemente, recordar aquí algunas cuestiones, tales como la pérdida por parte de las entidades individuales que integran el Grupo, en beneficio de éste, de los créditos por IVA a compensar, aportados a la declaración-liquidación agregada. Únicamente en el caso de que el conjunto de entidades que integran el Grupo dejen de aplicar el REGE, es decir, de desaparición del Grupo de Entidades, el saldo de IVA pendiente de recuperación, en su caso, se repartirá entre las distintas sociedades que lo integran en función del volumen de operaciones del último año natural en que el REGE hubiera sido de aplicación. No resulta del todo satisfactorio el recurso al volumen de operaciones, que pudiera resultar especialmente gravoso para entidades de nueva creación, en fase de inversión, que soportan importantes cantidades de IVA con antelación, incluso, al inicio de sus operaciones, en beneficio de aquellas otras entidades con un volumen de operaciones superior.

Todo ello, sin perjuicio, naturalmente, de la contabilización de los correspondientes créditos y débitos, desde el punto de vista contable, como consecuencia de las transferencias de fondos entre las entidades afectadas, extremo éste que, en cualquiera caso, es ajeno a la esfera del IVA.

67 Vid. Andrea García Castelao, “El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

68 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

Razones de simplificación son apuntadas por la doctrina, en detrimento de la mayor precisión a la hora de proceder al citado reparto del crédito por IVA del Grupo pendiente de recuperación, aún cuando la exigencia relativa a la presentación, a efectos informativos, de declaraciones-liquidaciones individuales por parte de todas las entidades que integran el Grupo, debería facilitar considerablemente, en nuestra opinión, con arreglo, por ejemplo, a un criterio LIFO, la aplicación, con carácter preferente, de un procedimiento de reparto en función de la aportación realizada en su momento por parte de las distintas entidades que integran el Grupo, manteniendo el volumen de operaciones, únicamente como criterio subsidiario⁶⁹.

Merece ser destacada, finalmente, en este punto la compatibilidad del Régimen Especial previsto en los artículos 163 quinquies a 163 nonies, de la Ley 37/1992, con el nuevo Régimen de Devolución Mensual, incorporado a la Ley del IVA a partir del 1 de enero de 2009, en virtud de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, y que modifica el artículo 116 de la Ley 37/1992, con el fin de generalizar la utilización del procedimiento especial de devolución mensual, antes reservado a exportadores y determinados operadores económicos, por parte de todos aquellos empresarios y profesionales, con independencia de su sector de actividad, interesados en la recuperación de saldos del IVA a compensar, sin necesidad de esperar al término de cada año natural.

La compatibilidad del REGE con este nuevo régimen de devolución mensual, declarada como consecuencia de la modificación del artículo 163 nonies, en su apartado Cuatro, 2º, según redacción dada por la citada Ley 4/2008, de 23 de diciembre, supone un cambio respecto del criterio mantenido inicialmente por el legislador, que había declarado expresamente la incompatibilidad del REGE con el antiguo Régimen Especial de Devolución de Exportadores y Otros Operadores Económicos, del artículo 116, de la Ley 37/1992, hecho éste que recibió en su momento no pocas críticas por parte de la doctrina especializada y terminó por desembocar en este cambio normativo.

c.2. Modalidad avanzada

c.2.1. Regla especial de determinación de la base imponible

Nos referíamos anteriormente a la “originalidad” del legislador nacional a la hora de diseñar un Régimen, en su “modalidad avanzada” equivalente, en el fondo, al del sujeto pasivo único, pero tan distinto en la forma, en el que la no sujeción de las operaciones intragrupo, acompañada, necesariamente, de reglas en materia de autoconsumo, así como de un régimen de deducción único, propios del modelo comunitario, se sustituye, fundamentalmente, por una regla especial de determinación de la base imponible para las operaciones intragrupo, así como por el ejercicio del derecho a la deducción, de forma estrictamente individual, creación de un sector diferenciado *ad hoc* y posibilidad de renuncia a las exenciones limitadas del artículo 20, por parte de las distintas entidades que integran el Grupo.

69 Para el caso, por ejemplo, de aquellos saldos que fueron aportados, en su día, por entidades que abandonaron el Grupo y no forman parte del mismo, por tanto, en el momento de su disolución.

Hablábamos también de cómo, con independencia del modelo elegido, el objetivo en uno y otro caso es idéntico, a saber, en aras de la perfecta neutralidad (se trata de no perjudicar la competitividad de los grupos empresariales, cada vez más especializados y desde el punto de vista organizativo más complejos), dejar libre de gravamen el valor añadido interno, generado en el seno del Grupo, hasta el momento en que el Grupo se relaciona con terceros, momento en el cual dicho valor añadido interno, como elemento integrante del precio, se incorpora a la base imponible.

Con ese objetivo, se parte del establecimiento de una regla especial de determinación de la base imponible aplicable a las operaciones intragrupo, “peculiaridad” del REGE en su versión española, a diferencia de la no sujeción al IVA de dichas operaciones propia del modelo comunitario, y que reduce su importe al coste de los bienes y servicios, gravados por IVA, adquiridos de terceros (coste externo) y utilizados en la realización de dichas operaciones.

La amplitud de los términos en los que el legislador español define la citada regla especial, así como la escasez de normas en este sentido, generó desde la aparición del texto legal importantes dudas interpretativas. Recordemos, el artículo 163 octies uno establece que *“Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.”*

Ninguna duda se plantea en cuanto a la necesidad de incorporar a la base imponible el coste de aquellos bienes y servicios que se afectan íntegramente, ya sea directa o indirectamente, a la realización de operaciones intragrupo, que debe ser trasladado en su totalidad.

Más dudas plantea, sin embargo, la incorporación a la base imponible del coste de bienes y servicios que tan sólo de forma parcial se afectan a la realización de operaciones intragrupo. Especialmente, el caso de aquellos que únicamente de forma parcial e indirecta se dedican a la realización de dichas operaciones. Es el caso de los costes generales de la empresa, por cuanto, puede fácilmente argumentarse que cualquiera de ellos, cuando menos en una mínima parte o de forma muy indirecta, se encontrará, en algún grado, afecto a la realización de aquellas operaciones. En este sentido, con el fin de preservar la perfecta neutralidad del sistema, sería necesario trasladar a la base imponible también dichos costes, de forma proporcional a su utilización en las operaciones intragrupo, lo que puede resultar especialmente complejo, teniendo en cuenta las obligaciones de información que ello implicaría, en términos de incorporación de todas estas partidas al sistema de información analítica, exigido por la norma.

Asumida la obligación de incorporar a la base imponible el coste de aquellos bienes y servicios utilizados sólo parcialmente en la realización de operaciones intragrupo, se plantea la duda relativa al importe por el cual dicho coste debería ser trasladado a la base. Una interpretación literal del precepto podría llevar a pensar, aparentemente en la necesidad de trasladar la totalidad del coste a la base imponible de las operaciones intragrupo. Dicha interpretación no resulta, sin embargo, satisfactoria por cuanto, en palabras de Sánchez Gallardo *“puede dar lugar a supuestos de doble repercusión que son completamente contrarios a la mecánica de funcionamiento del tributo”* y, además, *“porque la regla de base imponible que analizamos y en última instancia el total del régimen especial, han de responder a la Directiva 2006/112/CE,*

art. 11⁷⁰ en el sentido de alcanzar un resultado equivalente al que se obtendría con un sujeto pasivo único, en el que únicamente la parte proporcional del coste de los bienes utilizados para sus propias operaciones, tributaría por vía del autoconsumo.

Nos inclinamos por ello, al igual que Sánchez Gallardo, por una imputación a la base imponible de carácter proporcional, en función del grado de utilización de los bienes y servicios adquiridos de terceros en la realización de operaciones intragrupo, que deberá corresponderse, necesariamente, con el grado de afectación al sector diferenciado de las operaciones intragrupo y, por tanto, con el importe de la deducción efectuada en el ámbito de dicho sector diferenciado, por el evidente paralelismo que ha de existir entre ambas magnitudes, en aras de la tan reiterada neutralidad del tributo.

Atención especial merece el caso de los bienes de inversión utilizados en la realización de operaciones intragrupo, respecto de los cuales el artículo 163 octies contiene una regla específica. Así, *“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.”*

Es necesario precisar, en este sentido, que la amortización de los bienes de inversión, no constituye, en ningún caso, una referencia a efectos de la imputación del coste atribuible a dichos bienes, a la base imponible del IVA, en aplicación del REGE, por cuanto dicha imputación se realiza, en el ámbito del IVA, de una forma diferente, en función de su período de regularización, magnitud ésta que, si bien guarda un cierto paralelismo con el concepto de la “vida útil”, se aleja en su simplicidad⁷¹ del concepto de amortización contable, carente de relevancia alguna a estos efectos.

En el caso de grupos empresariales en prorrata, esta imputación diferida del coste de los bienes de inversión a la base imponible de las operaciones intragrupo supone en sí misma una ventaja financiera, por cuanto permite la deducción inmediata del IVA soportado en la adquisición de dichos bienes y su traslado sucesivo, de forma diferida en el tiempo, a quien resulta ser su destinatario efectivo, lo que no sucedería en el caso de un sujeto pasivo único que, supuesta una prorrata cero o próxima a cero, soportaría de una vez el IVA correspondiente a dichos bienes, sin posibilidad de deducción.

Un beneficio de dudosa utilidad, sin embargo, en el caso de aquellos bienes de inversión con un período de regularización, a efectos del IVA, inferior al de su amortización contable. Como los inmuebles, por ejemplo, para los cuales el período de regularización IVA es, en todo caso, de diez años, mientras que el período de amortización contable es, generalmente, superior, a pesar de lo cual, en aplicación del REGE, existiría la obligación de trasladar a su destinatario efectivo el coste íntegro por décimas partes. Quizá, en este tipo de casos la aplicación del REGE no represente la solución más conveniente.

Nos planteamos, igualmente, en el caso de los bienes de inversión la posibilidad de su afectación sobrevenida a la realización de las operaciones intragrupo, bienes que únicamente con posterioridad al momento de su adquisición son afectados a la realización de dichas operaciones. Desgraciadamente,

70 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

71 Cinco años para bienes muebles y diez años para inmuebles, sin excepción.

tampoco encontraremos en este caso normas de rango legal o reglamentario que nos den alguna pista respecto de en qué condiciones y por qué importe debería producirse la imputación, en su caso, a la base imponible de estas operaciones.

Diferenciaremos a estos efectos, aquellos casos en los que la citada afectación se produce antes de finalizado el período de regularización, de aquellos otros en los que dicha afectación no se produce hasta después de concluido el citado período.

En el primero de los casos resulta indiscutible la existencia de un autoconsumo interno de bienes, de los previstos en el artículo 9. 1º. c. de la Ley 37/1992, como consecuencia del cambio de afectación de bienes de un sector diferenciado a otro de la actividad. La base imponible del autoconsumo debería tener en cuenta el uso previo del bien, de tal forma que debería ser proporcional al tiempo que reste del período de regularización. La cuota autorrepercutida como consecuencia de este autoconsumo será deducible en función del régimen de deducción aplicable en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo.

La realización de una operación (autoconsumo) asimilada a una entrega de bienes que tenga por objeto bienes de inversión, antes de la finalización de su período de regularización, obligará a realizar, en su caso, el correspondiente ajuste en deducciones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 110 de la Ley 37/1992.

La posterior imputación a la base imponible de las operaciones intragrupo se debería hacer de forma lineal, hasta completar el período de regularización, tomando como base para la imputación la misma que sirvió como base imponible del autoconsumo.

La complejidad de estos y otros supuestos análogos nos obliga a acudir a distintos criterios interpretativos de entre los cuales, sin duda, la necesidad de lograr, en todo caso, un efecto equivalente al que se lograría en el caso de un sujeto pasivo único, se convierte en la herramienta fundamental.

La solución parece más simple en el segundo de los casos, en el que la afectación del bien de inversión a la realización de operaciones intragrupo no se produce hasta después de concluido el período de regularización.

La propia DGT ha confirmado este extremo, así como la prevalencia del criterio interpretativo apuntado anteriormente, con ocasión de su contestación a consulta número V0989/2008, de 5 de mayo de 2008, que reproducimos aquí ampliamente por su evidente interés. Así, señala la DGT que *“Al respecto, debe recordarse el concepto de sujeto pasivo único a que se refiere el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE. En efecto, si la finalidad del régimen especial consiste, en última instancia, en establecer un sistema que permita tratar como sujeto pasivo único a un grupo de entidades, de la refacturación o imputación del coste de los bienes y servicios en que se fundamenta el nivel avanzado deben quedar excluidos los bienes calificados como de inversión para los cuales ya haya transcurrido*

Atención especial merece el caso de los bienes de inversión utilizados en la realización de operaciones intragrupo

por completo su período de regularización, ya que las cuotas que se soportaron efectivamente al adquirir los mismos ya han sido definitivamente deducidas, total o parcialmente, por la entidad del grupo que los adquirió en primer término, ello conforme a sus parámetros de deducción. Igualmente, en caso de que dichos bienes hayan sido cedidos a otras entidades del grupo, la citada cesión ya habrá dado lugar a la repercusión del impuesto en los términos que procederían. Reproducir su coste en la base imponible de las operaciones intragrupo conduciría a que el grupo, tratado en su conjunto como sujeto pasivo único, soportara dos veces la misma cuota, desvirtuándose de esta forma la finalidad del régimen especial. En consecuencia en la aplicación del régimen especial en su nivel avanzado, no resultará procedente computar en la base imponible de las operaciones intragrupo el coste de los bienes de inversión por cuya adquisición se soportó el impuesto pero respecto de los cuales ha transcurrido íntegramente su período de regularización en el momento en el que, de acuerdo con el sistema de información analítica adoptado, dichos bienes pasen a ser utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies. uno de la Ley 37/1992.”

Un criterio análogo al apuntado aquí mantiene también Sánchez Gallardo en el caso de bienes corrientes, excluidos de la definición de bien de inversión, que son afectados de forma sobrevenida a la realización de operaciones intragrupo, cuando señala que *“En la medida en que ya se hayan incorporado al coste en el año en que se soportaron las cuotas respectivas, y considerando que para ellos no hay regularización alguna que practicar, un posterior uso en operaciones intragrupo no debería dar lugar a imputación alguna por este concepto.”*⁷²

c.2.2. Régimen de deducciones

La creación de un sector diferenciado *ex lege*, al que quedan afectos todos los bienes y servicios, en la misma medida en que son utilizados en la realización de operaciones intragrupo, y la posibilidad de renuncia a las exenciones limitadas del artículo 20, completan el REGE, en su versión española.

Señalábamos en párrafos anteriores la necesidad de un régimen de deducción plena en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, como única forma de conseguir la perfecta neutralidad del sistema y de ahí la posibilidad de renuncia a las exenciones del artículo 20 que ofrece el legislador a quienes desean aplicar el régimen en su “modalidad avanzada”.

De forma análoga a lo que sucedía en el caso de la imputación de costes externos a la base imponible de las operaciones intragrupo, se plantea en este caso la duda de qué criterios deben seguirse con relación a la afectación de bienes y servicios al sector diferenciado de las operaciones intragrupo. Apuntábamos, en este sentido, el necesario paralelismo, corolario del principio de neutralidad, que debe existir entre unos y otros criterios, lo que, en el caso de las deducciones, apuntaría hacia un esquema basado en la afectación real o proporcional, sin excepción alguna.

72 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

Este sistema, basado en la afectación real, presenta un evidente interés en el caso de aquellos bienes y servicios que son utilizados tan sólo parcialmente en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, es decir, bienes y servicios cuya utilización es común a los distintos sectores de la actividad.

El propio legislador parece decantarse por la necesidad de diseccionar, en todo caso, los citados bienes y servicios en función del grado de utilización real, por cuanto excepciona expresamente la aplicación del párrafo 4º del artículo 101. uno de la Ley 37/1992, relativo a la utilización del mecanismo de prorata general en el caso de aquellos bienes y servicios que son utilizados de forma común en distintos sectores de la actividad. En otras palabras, por excepción a lo que sucede, en la generalidad de los casos, bajo el régimen de los sectores diferenciados de la actividad, la especial configuración que el legislador español hace de éste régimen en el caso del REGE impide que existan *inputs* comunes, es decir, utilizados indistintamente en el sector de las operaciones intragrupo y en el resto de la actividad. Excluiría, en este sentido, el legislador español la posibilidad de aplicar la regla de prorata general en estos casos.

No todos los autores son, sin embargo, partidarios de una interpretación como la anterior, y hay quienes la rechazan, finalmente, como consecuencia de la remisión que hace el artículo 163 octies Uno, segundo párrafo, a las reglas de los artículos 101 a 119 de la Ley 37/1992, en materia de deducciones, lo que impediría la aplicación de cualquier otro mecanismo distinto del de la prorata, general o especial, en cuanto al régimen de deducción aplicable.⁷³ Coincidimos, no obstante, con la opinión de Sánchez Gallardo, en contra de esta última interpretación y a favor de un esquema basado en el grado de afectación real, cuando justifica esta referencia cruzada, bien como un desliz del legislador, producto de la urgencia en la tramitación de la norma, aunque en modo alguno disculpable, bien en la necesidad de advertir, simplemente, sobre la forma de computar el importe de las operaciones, con el fin de determinar la proporción en la que deberán considerarse afectos bienes y servicios al sector diferenciado de las operaciones intragrupo.

Recordemos, finalmente, la importancia, en lo que al derecho a la deducción se refiere, del mecanismo consistente en la posibilidad de renuncia a las exenciones limitadas del artículo 20 de la Ley 37/1992, en la medida en que constituye un complemento indispensable dentro del esquema diseñado por nuestro legislador interno, con el fin de evitar cualquier sobre imposición o distorsión

73 Así, Álvarez Suso y Romero de la Vega comentan al respecto que *"Por otra parte, la Ley introduce una excepción expresa a las reglas de determinación del porcentaje de deducción o prorata en relación con **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 destinados 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, según sean utilizados en las operaciones con derecho y sin derecho a deducción y no al importe de la contraprestación de estas operaciones. Si, en una primera aproximación, de tal previsión pudiera deducirse que el modelo de deducciones en el sector diferenciado de operaciones intragrupo tiende, con carácter general, a la utilización real de los inputs tal conclusión resulta automáticamente rechazada al ponerla en conexión con lo previsto en el segundo párrafo del apartado Dos[quiso decir Uno] del artículo 163 octies, según el cual, sin perjuicio de que a los efectos de determinar la base imponible las operaciones intragrupo queden valoradas según la regla especial, «a los efectos de lo previsto en los artículos 101 a 119 y 121 de esta Ley, la valoración de estas operaciones se hará conforme a los artículos 78 y 79 de la misma» lo que constituye una referencia expresa a la prorata en sus diferentes modalidades, general y especial."* Vid. Marcos Álvarez Suso y Antonio Romero de la Vega *"El nuevo Régimen Especial del Grupo de Entidades"* Actum Fiscal, num. 2, abril 2007.

en el funcionamiento del Régimen, a la que inevitablemente conduciría la aplicación en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo de una prorrateo de deducción distinta del cien por cien.⁷⁴

d. Otras cuestiones de interés

Respecto de las condiciones para la aplicación del REGE, previsto en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, en lo relativo a la incorporación y baja de entidades, la norma diferencia entre aquellas entidades preexistentes, que pasan a formar parte del Grupo como consecuencia de la toma de participación por parte de la sociedad dominante, y aquellas entidades que son de nueva creación.

Las primeras no se incorporan al Grupo de Entidades a los efectos de la aplicación REGE hasta el inicio del año natural siguiente a la toma de la participación, mientras que las segundas, las entidades de nueva creación, pueden comenzar a aplicar el Régimen desde el momento mismo de su constitución, si bien, el inciso final del artículo 163 quinquies Cuatro, en su primer párrafo, planteaba dudas respecto del grado de aplicación real de esta medida por cuanto, el citado párrafo Cuatro, como por otro lado es lógico, supeditaba su aplicación al cumplimiento de los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo, dentro de los cuales, recordemos, se encuentra la necesidad de que los acuerdos individuales relativos a la aplicación del REGE se adopten, en todo caso, antes del comienzo del año natural en que vaya a resultar de aplicación el Régimen. Requisito de imposible cumplimiento si lo que se pretende es adelantar dicha aplicación al momento mismo de la constitución.

El artículo 61. bis, Apartado Cuatro *in fine*, del Reglamento del IVA, vino a resolver las dudas interpretativas derivadas de esta aparente contradicción, permitiendo, excepcionalmente, en el caso de entidades de nueva creación, la adopción del acuerdo relativo a la aplicación del REGE antes de la finalización del período de presentación de la primera declaración individual que corresponda en aplicación del mismo.⁷⁵

Se plantea, igualmente, respecto de estos supuestos de incorporación sucesiva, el caso de entidades en las cuales la dominante ostentaba ya una participación de al menos el 50 por 100, pero que, por decisión del Grupo, quedaron inicialmente al margen de la aplicación del REGE y, sin embargo, deciden en un ejercicio posterior su incorporación al mismo. Se planteaba la doctrina la posibilidad de asimilar la decisión inicial a una "renuncia" respecto de aplicación del Régimen y, por ende, sujeta a un plazo mínimo

74 En palabras de Rodríguez Vegazo, "La renuncia a las exenciones permitirá aplicar adecuadamente esta modalidad del régimen especial, pues de otro modo las entidades del Grupo no tendrán derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas para llevar a cabo las operaciones que conforman el sector diferenciado de actividad en la modalidad «ampliada» del régimen especial. Si eso ocurre se producirán disfunciones pues la total deducción de cuotas de IVA, en conjunto, para todo el Grupo, no será la que corresponda a la entidad que realice finalmente las entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros ajenos al Grupo, sino que en el camino habrá quedado una parte no deducida por la entidad a través de la cual tuvieron entrada tales cuotas. Además, esa parte no deducida se habrá incorporado a los costes que conforman la base imponible en las operaciones entre las entidades del Grupo realizadas en el sector diferenciado de actividad que se crea en la modalidad «ampliada» del régimen especial, rompiendo la verdadera esencia del régimen especial, a mi juicio." Vid. Antonio José Rodríguez Vegazo, "El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA", Carta Tributaria, Monografías, 5/2007, 1ª quincena de marzo, CISS.

75 Incorporado en virtud del RD 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el 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 Impuesto General Indirecto Canario (BOE 20 de noviembre de 2007).

de tres años, antes de poder proceder a su incorporación al REGE.

Ha sido en este caso la DGT quien, en su contestación a consulta número V2397/2008, de 16 de diciembre, ha aclarado que *“...Dicho plazo habrá de respetarse, igualmente, en el supuesto de que se solicite la renuncia a la aplicación del régimen especial, si bien en este caso afectará al lapso temporal durante el cual*

no podrá volver a solicitarse el alta en dicho régimen. Sin embargo, el caso planteado en la consulta no está afectado por el referido plazo, ya que se trata de la incorporación al régimen de una entidad perteneciente a un grupo de entidades que ya lo aplicaba con anterioridad. Esta entidad no es una sociedad de nueva creación, sino una sociedad preexistente que no se incorporó al grupo en el momento en el que otras entidades del mismo grupo decidieron aplicar el régimen especial.” abriendo, no obstante, un nuevo interrogante en el caso de entidades de nueva creación que, por alguna razón, no decidan incorporarse al Grupo sino con posterioridad al momento inicial. No creemos, sin embargo, que la decisión pudiera ser diferente en este caso, por cuanto el plazo mínimo de tres años debería aplicar únicamente a quienes venían aplicando el Régimen con anterioridad y deciden renunciar al mismo. La flexibilidad en la composición del Régimen, característica incuestionable del modelo finalmente adoptado y patente en la voluntad del legislador español, apoya una interpretación en esta línea.

La opción por la citada
“modalidad avanzada”
deberá ser ejercida por
el conjunto de entidades
que integran el Grupo

Se plantea, finalmente, en estos supuestos de incorporación sucesiva el momento en el que la entidad dominante debe comunicar la variación en la composición del Grupo de Entidades. Nuevamente, la DGT diferencia el caso de entidades preexistentes, que ya pertenecían al perímetro subjetivo, y en cuyo caso la aplicación del REGE no se producirá hasta el inicio del año natural siguiente a la adopción de los acuerdos correspondientes, en el cual bastará con la presentación del Modelo 039 durante el mes de diciembre anterior al referido año natural, del caso de las entidades de nueva creación, en el cual la Orden EHA/3788/2008 (BOE 03 de diciembre de 2008), artículo 2º. 2. d, establece la necesidad de comunicar la circunstancia relativa a su incorporación dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación, correspondiente al período impositivo en el que se haya producido dicha circunstancia.

En lo que respecta al procedimiento para la aplicación del REGE en su “modalidad avanzada”, lo que, recordemos, exige la opción expresa por parte de todas y cada una de las entidades que integran el Grupo, se han planteado también ciertas dudas interpretativas. Simplemente señalar, antes de entrar en el comentario de estos supuestos, el hecho de que, de acuerdo con la norma, la opción por la citada “modalidad avanzada” deberá ser ejercida por el conjunto de entidades que integran el Grupo, de tal forma que dentro de un Grupo de Entidades no es posible que unas opten por su aplicación y otras no. Este hecho, condiciona, lógicamente, la decisión de aquellas entidades que se incorporan al grupo de forma sucesiva y que tendrán, obligatoriamente, sin posibilidad de opción, que acogerse, desde el inicio, al Régimen en su “modalidad avanzada”.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 163 sexies Cinco, por remisión expresa al apartado Dos del referido artículo, la opción por la aplicación del REGE en su “modalidad avanzada” debería adoptarse por

todas las entidades del Grupo mediante acuerdo del Consejo de Administración, antes del inicio del año natural en el que deba de surtir efecto.

Por su parte, el párrafo segundo, del apartado 2, del artículo 61 bis, mencionado anteriormente, aclara al respecto que *“Esta opción se podrá ejercitar de forma simultánea a la opción por la aplicación del régimen especial o con posterioridad al inicio de dicha aplicación, pero en todo caso deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto.”*

Admite, por tanto, el Reglamento la posibilidad de una aplicación sobrevenida de la “modalidad avanzada” en aquellos casos en que el Grupo de Entidades no optó inicialmente por su aplicación, acogiendo en un principio al REGE exclusivamente en su “modalidad básica”. Al igual que señalábamos en el caso de la incorporación sucesiva, no parece que deba existir en estos casos, tampoco, ningún plazo mínimo de tiempo, con el fin de ejercitar esta opción.

Sí establece el Reglamento un plazo mínimo de vinculación en el caso de esta “modalidad avanzada”, lo que, hasta la aparición del RD 1466/2007, había suscitado algunas dudas entre la doctrina. Así, el artículo 61 bis 2, párrafo tercero, del Reglamento, señala que la opción por la aplicación de esta “modalidad avanzada” tendrá una validez mínima de un año. Idéntico plazo se establece para el caso de la renuncia, que también deberá ejercitarse mediante acuerdo del Consejo de Administración y comunicarse de forma fehaciente a la Administración tributaria, con efectos a partir de año natural siguiente a aquel en el que se haya ejercitado. Esta renuncia no impedirá, sin embargo, que el Grupo de Entidades pueda continuar aplicando en Régimen, en su “modalidad básica”, en cumplimiento de los requisitos legales.

Ya en otro orden de cosas, nos hemos referido brevemente en otro lugar al régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, establecido, de forma ciertamente confusa, en el artículo 163 nonies Cinco y que resulta, igualmente, aplicable, no sólo respecto de la declaración-liquidación agregada, Modelo 353, sino también respecto de las declaraciones-liquidaciones individuales, Modelo 322, que, a los solos efectos informativos, deben presentar las distintas entidades que componen el Grupo.

No se entiende muy bien el hecho de que la presentación extemporánea de una declaración-liquidación individual, cuyos efectos son meramente informativos, pueda dar lugar a recargos por ingreso fuera de plazo, más allá de los que serían exigibles como consecuencia del ingreso, fuera de plazo, de la deuda tributaria correspondiente, a través de la declaración-liquidación agregada, única válida a estos efectos. Una interpretación desproporcionada del precepto podría llevar, incluso, a exigir dos veces el mismo recargo en aquellos casos en que, como consecuencia de la declaración extemporánea por parte de la entidad dominada, la declaración agregada se presenta, igualmente, de forma extemporánea, con el consiguiente ingreso de la deuda tributaria fuera del plazo legalmente establecido, o a exigir un recargo en el caso de que, la declaración-liquidación agregada continúa arrojando un saldo negativo aún después de la integración, fuera de plazo, del saldo positivo de la entidad dominada en la declaración agregada y, por tanto, no existe deuda tributaria alguna que deba ser ingresada.

Se plantea también respecto del régimen sancionador, de extraordinaria dureza, impuesto por el artículo 163 nonies, en su apartado Siete, la posible vulneración de principios generales tan importantes en el Derecho Penal como el de personalidad o el de culpabilidad. En efecto, no parece adecuado, desde esta óptica el reparto de

la sanción entre todos los sujetos que integran el Grupo de Entidades, en virtud de la responsabilidad solidaria que establece el citado artículo 163 nonies, en su apartado Seis. Se plantea, igualmente, la existencia de un supuesto de *bis in idem*, derivado de la compatibilidad (declarada expresamente en la norma) del régimen sancionador previsto en el artículo 163 nonies Siete, con las infracciones de los artículos 191 a 195 de la LGT, en el sentido de que unos mismos hechos, que constituyen medio para cometer la infracción por dejar de ingresar, por ejemplo, son objeto de una doble sanción.⁷⁶

Finalmente, una referencia a las actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria en el ámbito del REGE. La novedad del Régimen que aquí analizamos y la ausencia, hasta la fecha, de actuaciones inspectoras relativas a ejercicios posteriores a su entrada en vigor, impide conocer, por ahora, cuales serán las pautas de la Inspección de los tributos en sus actuaciones de comprobación relativas a la aplicación del régimen por parte de los Grupo de Entidades, en el marco del IVA, más allá de las escasas referencias que sobre el particular contiene el artículo 163 nonies Ocho de la Ley 37/1992.

Coincidimos con aquellos autores que plantean, cuando menos a efectos orientativos, por el momento, la posibilidad de aplicar a las citadas actuaciones inspectoras, por sus evidentes analogías en cuanto a la sistemática se refiere, la Instrucción 2/2006, de 9 de junio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sobre planificación y coordinación de las actuaciones del procedimiento de Inspección de los Grupos que tributen en régimen de consolidación fiscal, y que contiene las siguientes directrices, plenamente trasladables al ámbito del REGE: i) Las actuaciones de comprobación e investigación se realizarán tanto sobre la sociedad dominante como sobre las dependientes, dependiendo la competencia para la comprobación del Grupo de quién sea el órgano competente para comprobar a la entidad dominante; ii) las actuaciones sobre las entidades dependientes, realizadas por los órganos inspectores competentes, se documentarán en diligencias que recogerán el resultado de las actuaciones; iii) las actas que se incoen finalmente se extenderán a la entidad dominante, como, de hecho, señala el propio artículo 163 nonies Ocho, en su párrafo tercero.



76 Vid. Jaime Aneiros Pereira, "Las infracciones tributarias en materia de grupo de entidades en el IVA", Revista Práctica Fiscal (ed. Sepin), 3º trimestre 2009, num. 2, Doctrina.