



PRESENTACIÓN

■ **Infracciones y responsabilidades en el régimen especial del IVA para grupos de entidades**

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

Acaba de entrar en vigor el régimen especial para grupos de entidades, introducido por la ley 36/2006 de MPFF, mediante el cual se da vida en nuestro ordenamiento a lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2006/112, con la finalidad de reforzar la neutralidad del Impuesto en las operaciones intragrupo mediante un sistema aplicable a las entidades que, durante el mes de diciembre, hayan expresado su opción por el mismo acogiéndose a alguna de las dos modalidades admitidas en la norma.

El régimen, en lo esencial, evita costes financieros en los grupos de entidades derivados de la aplicación del régimen general del Impuesto mediante el establecimiento, en la modalidad básica, de un sistema de compensación de los saldos a devolver o a ingresar; resultantes de las declaraciones-autoliquidaciones individualmente presentadas por las entidades del grupo, de forma que, la entidad dominante, será quien realice un ingreso único o ejercite el derecho a la compensación o devolución, según resulte de la suma aritmética de aquellos saldos individuales. Por ello, resulta aconsejable para aquellos grupos de entidades en los que coexisten empresas de cuyas declaraciones-autoliquidaciones resultan ordinariamente posiciones acreedoras y deudoras frente la Administración Tributaria, pues, tributando como grupo, pueden compensar de forma inmediata, mediante la presentación mensual de una declaración agregada, sus saldos con diferente signo, pues las entidades, individualmente no tendrán que realizar ningún pago (aunque sí sus declaraciones) ni tampoco les corresponderán devoluciones o saldos a compensar.

En su modalidad especial, más compleja en su aplicación, el régimen se basa, también en forma resumida, en la construcción de un sector diferenciado de actividad que absorbe exclusivamente las operaciones intragrupo y en el que no se genera valor añadido, pues la base imponible de estas entregas o prestaciones de servicios viene dada 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. Es decir, respecto a la base imponible, no se aplican las normas sobre operaciones vinculadas. Y, respecto al régimen de las cuotas, se consideran afectos al sector, los bienes y servicios que se adquieran y vayan a ser empleados en las operaciones intragrupo siempre que hayan soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto, disponiéndose que sus cuotas podrán deducirse 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 la LIVA. La deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.

En esta segunda modalidad, se aplican asimismo las normas previstas que se refieren a las declaraciones individuales de cada entidad y a la declaración agregada que deberá presentar la entidad dominante.

Resumido el contenido del régimen especial, y como consecuencia del entramado de relaciones que se crean entre las entidades y las operaciones a las que resulta de aplicación, la Ley y su reglamento (Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido), han venido a establecer un conjunto de obligaciones, responsabilidades e infracciones que conforman la otra cara de la moneda, pues agravan claramente la posición jurídica de estas entidades frente a la Administración. Se explica así, de una parte, que el régimen no estuviera previsto en el proyecto de la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, pues su contenido nada tiene que ver con la finalidad de la norma que lo puso en vigor: la lucha contra el fraude. Si bien, de otra parte, el hecho de que se incluyese en aquella Ley ha podido contagiar al legislador a la hora de aprobar el régimen de responsabilidades, deberes e infracciones que vamos a comentar:

Para comenzar indicaremos que la Ley diferencia entre las obligaciones propias de cada entidad, perteneciente al grupo, de las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades. Las primeras deberán ser cumplidas por la correspondiente entidad, incluida la dominante, a excepción del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución. Respecto de las segundas corresponde su cumplimiento a la entidad dominante.

En concreto, se atribuyen a esta entidad el deber de presentar la declaración agregada, determinadas comunicaciones dirigidas a la Administración y la de confeccionar y conservar determinada información adicional, si bien, en cuanto a este deber veremos que determinadas obligaciones de carácter formal –las de facturación– también afectan a las entidades dominadas.

Partiendo de esta distribución de deberes, respecto de las obligaciones específicas en el régimen especial, la ley establece un régimen de responsabilidad solidaria para todas las entidades que se integren en el grupo.

La construcción jurídica que hace el legislador se contiene en el artículo 163 octies. Dos, en el que se ordena que “La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades”.

En consonancia con lo anterior, a la entidad dominante corresponderá la realización del pago de la deuda tributaria resultante de la declaración agregada o la solicitud de compensación o devolución, en su caso. La compensación se realizará en las declaraciones-liquidaciones agregadas que presenten con posterioridad, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las declaraciones liquidaciones individuales en que se origine el exceso de cuotas a compensar (quizá debiera contarse este plazo desde que se presente la declaración agregada, que es el momento en que se determina su cuantía).

Este sistema de separación entre las distintas obligaciones se lleva al extremo de admitir que, si alguna de las declaraciones-liquidaciones individuales no se haya presentado en el plazo establecido para ello, se pueda presentar la declaración-liquidación agregada del grupo, si bien esta posibilidad se configura como excepción a la regla general que exige la presentación de las declaraciones-liquidaciones agregadas, una vez presentadas las declaraciones-liquidaciones individuales de todas las entidades del grupo (Artículo 61 ter RD)

Al margen de lo anterior, la interdependencia de las obligaciones correspondientes individualmente a las entidades del grupo y la derivada del régimen especial que ha de cumplir la entidad dominante, exige que quiebre esta separación cuando se realicen actuaciones administrativas dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones, pues, si bien la administración ha de entenderse con la entidad dominante, como representante del grupo, según vimos, también podrán realizarse con las entidades dependientes, quienes quedan sujetas al deber de colaboración. No obstante ello, las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Una vez trazado el reparto de obligaciones y deberes entre las entidades que formen el grupo, y concretadas las específicas del régimen especial que incumben a la entidad dominante, según decíamos, la ley establece que todas ellas serán responsables solidarios respecto del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

Llegados a este punto resulta necesario determinar cuál es la naturaleza jurídica de esta construcción jurídica en la que un grupo de entidades se encuentra solidariamente obligado al pago respecto de una obligación cuyo deudor principal es la entidad dominante que, además, actúa en representación del grupo. Necesidad que viene impuesta para los casos en que existan lagunas y vacíos normativos por lo que, no existiendo norma expresa en este capítulo de la Ley, habremos de acudir a las normas generales para resolverlos.

De entre las posibles calificaciones que, según nuestro ordenamiento se podrían atribuir a estos grupos, creemos que la más adecuada es la de considerarlas como un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria, en este caso, solidaria, pues ni se trata de un ente sin personalidad (art. 35.4. LGT) al que se le otorgue la condición de sujeto pasivo del Impuesto; ni es un caso de realización conjunta del hecho imponible (art. 35.6 LGT). Ahora bien, la nueva figura de responsabilidad viene matizada por notas específicas que la caracterizan e individualizan: la cualidad de representante que ostenta por imperativo legal (representación obligatoria) la entidad dominante y la existencia de una compensación entre los saldos derivados de las declaraciones-autoliquidaciones de las entidades del grupo. Ambas notas, sin duda, darán a los distintos problemas que se susciten en la práctica una solución bastante compleja, pues no es típico de la responsabilidad tributaria que, el principal obligado (la entidad dominante), ostente la representación del responsable, ni que las obligaciones de ambos se compensen entre sí a efectos del cumplimiento de la obligación especial derivada de la declaración agregada.

Si aceptamos esta calificación, habremos de aceptar también que son de aplicación las normas relativas a la responsabilidad solidaria, tales como la existencia de un derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación común (más aún habiendo socios minoritarios). De la misma manera, resolveremos las cuestiones que se planteen respecto de los administradores de las entidades, dominante y dominadas, ya que, si la obligación de pago solo incumbe como obligación principal a la primera, las dominadas no podrían

cometer una infracción incumpléndola, salvo a partir del momento en que se les derive la responsabilidad, razón por la que la responsabilidad de sus administradores habrá de enjuiciarse partiendo de esta premisa. Así se desprende también de la propia Ley que atribuye la condición de sujeto infractor a la entidad dominante, según veremos.

Respecto de las obligaciones tributarias propias de cada entidad, distintas de las obligaciones que corresponden al régimen especial, las disposiciones reguladoras vienen a establecer un régimen fundado en su separación, si bien con excepciones y matices. Así, la aplicación de los recargos previstos en el artículo 27 de la LGT, se aplican con independencia a cada entidad en relación con sus obligaciones propias, pero dado que las entidades dominadas no han de realizar el pago que pudiera derivarse de aquéllas, la ley dispone expresamente que no tendrá “incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades” (artículo 163 nonies. Cinco). Y, respecto de la interrupción de la prescripción de todas estas obligaciones, las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas, lo que se explica por la interdependencia entre obligaciones creada por este régimen.

Se trata, en resumen, de un régimen que ha incorporado ciertos preceptos ya aplicados a los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, aunque la naturaleza del régimen sea distinta en el caso del IVA. Así, en el artículo 65 de la LIS, se dispone, al igual que en este caso que la sociedad dominante tendrá la representación del grupo fiscal y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen; que la sociedad dominante y las sociedades dependientes estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria. Y en el artículo 66, se ordena que las sociedades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria. Ahora bien, como elemento diferenciador esencial en la LIS, el grupo fiscal tiene la consideración de sujeto pasivo, lo que no ocurre en el grupo de entidades.

Examinado el contenido del régimen en cuanto al diseño de las obligaciones y responsabilidades atribuidas a las distintas entidades, nos vamos a ocupar, también resumidamente, de las nuevas infracciones que se tipifican como especiales en la Ley.

La primera nota que caracteriza a estas nuevas infracciones es su conexión con el incumplimiento de determinados deberes formales establecidos ex novo también en la Ley: los deberes de registro que imponen la confección de un informe y una memoria y someten el deber de la facturación a disposiciones especiales. Los veremos separadamente.

De forma genérica, el incumplimiento del deber de confeccionar y conservar un informe y una memoria anuales con determinados contenidos, viene a ser el tipo de las nuevas infracciones, por lo que resulta necesario concretar cuáles son aquellos contenidos a fin de precisar el tipo del nuevo ilícito.

En relación con el sistema de información analítica exigido en la norma, que no resultará enteramente novedoso para los grupos fiscales, se nos ordena que deberá estar basado en crite-

rios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones intragrupo y deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo. Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del Impuesto, que, como ya hemos visto puede interrumpirse por muchos motivos no directamente relacionados con la obligación de declaración agregada.

En concreto, el Reglamento (artículo 61 quinquies) desarrollando el contenido de la Ley, dispone sobre esta información que deberá contener:

- a) Descripción de la operativa intragrupo: La descripción de los bienes y servicios que hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas, utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo.
- b) Elementos de cuantificación de las operaciones a efectos del Impuesto: El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, así como de las cuotas deducidas de las anteriores, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades en el régimen especial. Y, en caso de bienes de inversión, el importe de las regularizaciones practicadas y el inicio de su utilización efectiva.
- c) Criterios reales de imputación de costes de cada entidad a las operaciones intragrupo: Los criterios utilizados para la imputación del coste de los bienes y servicios del apartado (a), a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones. Estos criterios deberán corresponderse con la realidad de las operaciones, salvo que resulte imposible de concretar aquella, en cuyo caso, podrán desarrollarse otros, como el de imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, etc.

En definitiva, se trata de concretar qué bienes, con qué coste y cargas fiscales, y en qué proporción son utilizados en las operaciones intragrupo por cada una de estas entidades.

Si el informe ha de ser meramente descriptivo, la Memoria deberá contener las explicaciones del contenido del informe y muy especialmente de los criterios de imputación de costes en las operaciones intragrupo, justificándolos, cuando sea necesario y acreditando que, los empleados por cada entidad individualmente, son coherentes entre sí, de forma que un examen cruzado de esta información no refleje contradicciones, etc.

Importa también destacar que, junto a la entidad dominante a quien se considera sujeto infractor de los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial, todas las entidades del grupo que se incluyan en el régimen especial, responderán solidariamente del pago de las sanciones que puedan imponerse. Con ello, la ley, además de crear un nuevo sujeto infractor; al margen de las previsiones de la LGT, sienta un nuevo supuesto de responsabilidad que se extiende también a las sanciones, aunque las entidades dominadas no hayan participado en forma alguna en la comisión de un ilícito ni se les pueda imputar un comportamiento negligente.

Por otra parte y al margen de las infracciones anteriores, también se imponen deberes especiales sobre facturación y registros que incumben, es este caso a todas las entidades del grupo que apliquen el régimen especial, pues además de cumplir con los requisitos generales esta-

blecidos por el Real Decreto 1496/2003, deberán expedirse en una serie especial y hacer constar como bases impositivas tanto la que se derive de las disposiciones del régimen especial, como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la ley del Impuesto, identificando la que corresponda a cada caso y consignándose por separado en el libro registro de facturas expedidas. Ahora bien, estos deberes no tienen la consideración de deberes del grupo, de forma que no considerará a la entidad dominante como sujeto infractor; sino a la entidad que los incumpla.

Finalmente, en relación con el nuevo deber de confección de la información analítica y de la memoria a que antes hemos hecho referencia, la Ley estructura los dos tipos de las nuevas infracciones.

El primero, consistente en “no llevar a cabo o conservación del sistema de información” determina dos efectos importantes, pues se califica, de una parte, como infracción tributaria grave de la entidad dominante, imponiéndose una multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo y, de otra, se considera causa determinante de la pérdida del derecho al régimen especial del grupo de entidades (sanción no pecuniaria).

A nuestro juicio, la sanción pecuniaria resulta desproporcionada, pues se trata de una infracción paralela a la ya existente en el artículo 200 de la LGT que duplica el importe de la sanción allí establecida y que, por otro lado, toma como referencia una magnitud (volumen de operaciones) que no guarda relación con la cuantía de las operaciones que pueden estar afectadas por el régimen especial (operaciones intragrupo) y que debieron ser objeto del deber de información incumplido.

El segundo tipo de infracción, consistente en la existencia de inexactitudes u omisiones en el sistema de información analítica a que nos referimos, se considera como infracción tributaria grave de la entidad dominante, aplicándose una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida. Sanción que resulta más ajustada a la gravedad del incumplimiento y a las magnitudes afectadas por el mismo.

Además, y esto agrava la desproporción de la primera de las sanciones examinadas, estas sanciones son compatibles con las que se impongan por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191 LGT); por obtener indebidamente devoluciones (artículo 193 LGT); por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (artículo 194 LGT) y por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículo 195 LGT), si bien, cuando se apliquen las infracciones previstas en los artículos 191 y 193 de la LGT, no se calificarán como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información establecido para este régimen especial.

Se trata, en conclusión, de un verdadero régimen especial, que no puede ser enmarcado en su totalidad en las categorías previamente acuñadas en nuestro ordenamiento tributario que requerirá de estudios (y de bastante jurisprudencia) para determinar plenamente sus perfiles y, en su caso, para eliminar algunos aspectos en los que el legislador se ha dejado llevar por el objetivo de la prevención del fraude estableciendo hasta tres efectos sancionadores sobre un mismo ilícito, acompañado de un régimen de responsabilidad colectivo por lo que, a nuestro entender, resulta desproporcionado y excesivo. ■