

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5931/2013 de 15/07/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 4ª

IVA. Régimen especial de grupo de entidades. Regularización de la situación tributaria de un grupo de entidades que tributa en el régimen especial de IVA.

En el régimen de grupos de sociedades, el sujeto infractor no es siempre la entidad dominante pues si bien la normativa aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, en cambio no le impone la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- ... Debemos no obstante analizar la posible vulneración del principio de responsabilidad personal que informa el Derecho sancionador, que si bien no ha sido alegada por la reclamante, sí ha sido tratada por este Tribunal en Resolución de 22 de octubre de 2015 (00/4381/2014). La cuestión a determinar consiste en la atribución de la responsabilidad en la comisión de infracciones tributarias que dan lugar al acuerdo impugnado, es decir, se trata de identificar el sujeto infractor al que cabe exigir las consecuencias de las infracciones cometidas así como las correspondientes sanciones...

En este punto, además de la regulación de carácter general recogida en la Ley General Tributaria, debemos tener en cuenta las normas reguladoras del régimen especial de grupo de entidades, aplicables en el presente caso, que se encuentran en los artículos 163 quinquies y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, el artículo 163 nonies regula las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades:

“... La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias...”

El acuerdo sancionador, por una parte, identifica como sujeto infractor a X en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades y, por otra, atribuye a Y la realización de las conductas que dan lugar a la comisión de infracciones tributarias merecedoras de sanción, lo que plantea una contradicción que se opone al principio de responsabilidad personal que rige en el Derecho sancionador, según el cual, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción, no pueden ser exigidas más que a quienes con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción.

Esta consideración encuentra asimismo apoyo en el antes transcrito artículo 163 nonies de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, al especificar en su apartado siete que las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias, mientras que la entidad dominante es sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial, también recogidas en el citado artículo.

El acuerdo sancionador es muy claro tanto a la hora de describir las conductas que considera constitutivas de infracción como al identificar a la entidad que las realizó, Y, por lo que no cabe imputar las consecuencias de tales conductas a una entidad distinta. De acuerdo con la normativa reguladora del régimen especial de grupo de entidades, cada una de las entidades integradas en el grupo está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas individuales, sin realizar el pago de la deuda tributaria ni solicitar compensación o devolución. Por su parte, la entidad dominante debe presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda, de forma que dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Es decir, la norma aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, pero no la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción.

Este Tribunal concluye que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador no es conforme a Derecho, en cuanto considera sujeto infractor a X en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades, debido a que, en el presente supuesto, dicha entidad no ha causado la lesión constitutiva de la infracción y, por tanto, no se le pueden exigir las correspondientes sanciones.

