

# El nuevo régimen especial del grupo de entidades en el IVA

Alfonso Amor Alameda  
Alfonso Franco González\*

## 1. Introducción: Motivación del régimen fiscal especial de grupos de entidades en el IVA

La Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2007, otorga a los estados miembros de la Unión Europea la facultad —previa consulta al Comité IVA— de considerar como un sujeto pasivo único de este Impuesto a aquellas personas establecidas en el territorio de su aplicación que gocen de independencia jurídica pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Adicionalmente, esta directiva establece que el Estado Miembro que ejerza esa potestad podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de la anterior circunstancia (consideración de un grupo de entidades como un sujeto pasivo único) facilite el fraude o la evasión fiscal.

Pues bien, en virtud y en uso de la facultad mencionada, el legislador español ha introducido en nuestro ordenamiento jurídico el denominado **"Régimen Especial de Grupos de Entidades"**. Concretamente, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal regula este régimen especial en su artículo 5, añadiendo un nuevo Capítulo IX al Título IX ("Regímenes especiales") de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

En una primera aproximación conviene recalcar que la motivación del régimen, tal y como faculta la Directiva 2006/112/CE, es posibilitar que se pueda considerar como un sujeto pasivo único a un grupo de entidades que go-

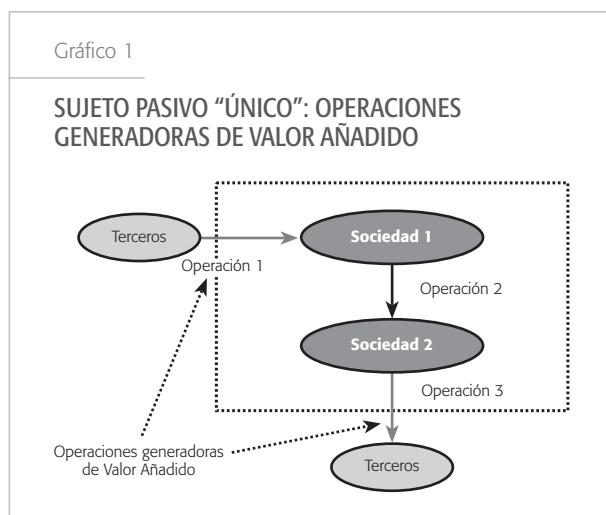
cen entre sí de especiales condiciones de vinculación económica, financiera y organizativa, eso es lo fundamental. En concreto, hay que tener en cuenta que en la actualidad la mayoría de las organizaciones empresariales complejas organizan jurídicamente sus negocios efectuando una diversificación jurídica, es decir, separando sus actividades, líneas de negocio en entidades jurídicamente independientes.

Las razones de tal organización, muy común en estructuras empresariales potentes, pueden ser variadas y dependerán de cada organización. A modo de ejemplo, unas veces se tratará de una mera compartimentación de riesgos empresariales (como pueden ser diversificaciones geográficas, por tipos de patrimonio, de actividad, etc.) y en otro tipo de organizaciones se corresponderá por la aplicación de limitaciones o imposiciones legales a las diversas actividades desarrolladas (supuesto muy común en organizaciones empresariales de carácter financiero).

Pues bien, en determinadas situaciones, una organización jurídica que desde el punto de vista empresarial puede ser eficiente puede implicar la generación de distorsiones relevantes atendiendo al aspecto impositivo. En el caso del IVA, impuesto sobre el que gira el presente artículo y que se aplica, como su propio nombre indica, sobre el valor añadido generado en una actividad empresarial, la falta de neutralidad puede ser especialmente lacerante para determinados tipos o sectores de organizaciones empresariales. Es el caso, por ejemplo, de las organizaciones empresariales en las que una de sus entidades jurídicas independientes tiene limitado su derecho de deducción de las cuotas de IVA que soporta en razón a la actividad empresarial que ejerce.

Un supuesto paradigmático de este tipo de situaciones son los grupos empresariales de carácter financiero en los

\* Analistas Financieros Internacionales (AFI).



que, como norma general, al menos una de sus entidades, generalmente la más importante en términos de facturación, tiene limitado el derecho a la deducción del IVA que soporta dado que realiza en una buena parte operaciones financieras exentas<sup>1</sup> que, como tales, no generan derecho a deducción. En ese tipo de organizaciones empresariales, la existencia de operaciones intra-grupo sujetas a IVA (en las que no se genera valor añadido frente a terceros) puede conllevar, como luego veremos, la asunción de un coste por IVA no deducible (que, recordemos, es un gasto del ejercicio contable y fiscal) que minora el beneficio neto agregado del grupo.

La motivación —o, al menos, la intención del legislador a este respecto en relación a la introducción del Régimen Especial de Grupo de Entidades— es intentar eliminar este tipo de distorsiones impositivas cuando el IVA se enfrenta a un conjunto de entidades que por sus relaciones de vinculación, podrían ser tratadas, en terminología de la Directiva 2006/112/CE, como “un solo sujeto pasivo” del impuesto.

## 2. Contenido del régimen

### a) Definición de Grupo de Entidades

Podrán aplicar el régimen aquellos empresarios que formen parte de un “grupo de entidades”, que a estos efec-

<sup>1</sup> Recordar a estos efectos que, en general, la mayoría de las operaciones financieras gozan de exención en el IVA español, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.1.18 LIVA (depósitos, transmisiones de depósitos, concesión de créditos y préstamos, prestación de fianzas, servicios de transferencias, giros, cheques, compraventa de divisas, etc.). También destacar que el artículo 20.1.16 LIVA dispone la exención de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

tos, es el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes:

- Por entidad dominante se entenderá aquella con personalidad jurídica propia<sup>2</sup> que tenga una participación directa o indirecta de al menos un 50 por 100 en el capital social de otras entidades siempre que dicha participación se mantenga durante todo el año natural de aplicación del régimen. La entidad dominante no debe ser, a su vez, dependiente de otra entidad establecida en el territorio IVA español que reúna los mismos requisitos.
- Como entidades dependientes<sup>3</sup> se consideran a aquellas que reúnan los requisitos de participación y mantenimiento expuestos en el párrafo anterior.

Ninguna entidad podrá formar parte de dos “grupos de entidades” diferentes.

### b) Carácter del régimen. Opción

Como ya indicamos al inicio, se trata de un régimen voluntario, optativo para el propio “grupo de entidades”. No obstante lo anterior, una vez ejercitada la opción pueden existir sociedades que aún estando en el perímetro de “consolidación” puedan ser excluidas voluntariamente de su aplicación. Es decir, una vez definido el “grupo” puede haber entidades teóricamente integrantes del mismo que no apliquen el régimen especial. En este sentido, y a diferencia del régimen de consolidación fiscal en el IS<sup>4</sup>, no existe obligatoriedad en cuanto a la inclusión de entidades en el régimen.

Para aplicar el régimen es necesario que todas las entidades que cumplan los requisitos citados en el apartado a) anterior tomen el acuerdo correspondiente de forma individual y opten por su aplicación. El acuerdo debe ser adoptado por los consejos de administración u organismos que ejerzan las funciones equivalentes antes del inicio del primer año natural de aplicación del régimen.

Según dispone la norma, la falta de adopción del acuerdo en tiempo y forma imposibilitará la aplicación del régimen

<sup>2</sup> La norma también permite que los establecimientos permanentes situados en el territorio IVA español puedan tener la condición de sociedad dominante con relación a las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos.

<sup>3</sup> Un establecimiento permanente en España no puede constituir por si mismo una entidad dependiente a los efectos del régimen.

<sup>4</sup> Regulado en los artículos 64 a 82 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo.

para la sociedad o sociedades que incumplan tal requisito, sin perjuicio de su aplicación efectiva por el resto de entidades del grupo. Es decir, el hecho de que una entidad que cumpla los requisitos para integrar el grupo fiscal no tome el acuerdo no afecta a la aplicación del mismo para el resto de entidades.

En este sentido, es un régimen que aporta grandes dosis de flexibilidad, dado que es perfectamente posible que se pueda discriminar a estos efectos entre diferentes entidades incluidas en el perímetro del grupo en aras a la consecución de una mayor eficiencia fiscal.

La opción vincula, como norma general por tres años (salvo renuncia) y la aplicación del régimen dependerá de su aplicación por parte de la entidad dominante.

A estos efectos, la norma obliga a la entidad dominante a comunicar a la Administración Tributaria (entre otras cuestiones) la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por esta modalidad del régimen especial. Esta comunicación debe efectuarse antes del inicio del año natural en que se vaya a aplicar el régimen.

Finalmente, dado que el primer ejercicio de posible aplicación de este régimen es el de 2008, los acuerdos deben de tomarse antes del inicio de dicho ejercicio si se desea aplicar el régimen en el año 2008. Como fecha límite, por tanto, el acuerdo debe tomarse el 31 de diciembre de 2007.

### c) Supuestos de inclusión/exclusión del grupo

Si una vez que se ha optado por el régimen, la sociedad dominante o cualquiera de sus dependientes adquiere otra entidad que cumpla los requisitos para ser incluida en el grupo fiscal, dicha inclusión se producirá —siempre que la entidad opte por el régimen y tome el acuerdo correspondiente en tiempo y forma— en el año natural siguiente. En caso de entidades de nueva creación, la inclusión podrá producirse en el año natural de su constitución.

Asimismo, puede darse el caso de que una entidad dependiente perdiese su condición por incumplir los requisitos legales (i.e. por que el porcentaje de participación de la dominante se reduzca por debajo del 50 por 100). En ese supuesto, dicha entidad se excluirá del grupo desde el período de liquidación (que adelantamos que será mensual) en que se produzca tal circunstancia.

La normativa también establece una serie de supuestos que definen la pérdida del derecho a aplicar el

régimen especial. En concreto, y sin perjuicio de lo que posteriormente se expondrá en relación con la modalidad “avanzada” del régimen, será causa de la pérdida del régimen especial la situación de concurso o liquidación de cualquier entidad integrante del grupo. Dicha circunstancia no afectará al resto de entidades que lo integren y que cumplan con los requisitos vistos anteriormente.

Por último, también supone la pérdida del régimen especial la concurrencia de cualquiera de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria<sup>5</sup>.

### d) Renuncia

La renuncia al régimen —que deberá comunicarse a la Administración Tributaria por parte de la sociedad dominante— deberá ser efectuada durante el mes de diciembre anterior al inicio del año en que deba surtir efecto y tendrá una validez de tres años.

Esta renuncia puede ser total —afectará a todas las entidades del grupo— o parcial. En este último supuesto únicamente afectará a aquellas entidades que así lo comuniquen.

### e) Modalidades del régimen

Aunque la normativa no lo dispone expresamente de esta manera ni usa esta terminología, a los efectos de este artículo y en aras a facilitar la comprensión del mismo, vamos a asumir que el régimen tributario aplicable al “grupo de entidades” consta de dos modalidades bien diferenciadas, una de contenido básico u “agregación” y otra (la más interesante tanto a nivel técnico como desde el punto de vista de las ventajas que puede ofrecer) que podemos denominar opción “avanzada”.

A continuación pasaremos a detallar los aspectos relevantes que definen ambas modalidades.

<sup>5</sup> Se aplicará cuando la Administración Tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora, c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales y d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

### i) Opción “básica” o “agregación”

En esta modalidad, el régimen especial dispone la agregación de los resultados/saldos de las declaraciones individuales de las sociedades que opten por la aplicación del mismo y su presentación en una declaración “especial”, agregada por parte de la sociedad dominante. Esta declaración deberá ser presentada una vez que se presenten las declaraciones-liquidaciones individuales.

Es decir, se implementa un sistema de agregación o consolidación de “resultados” individuales. Este sistema se basa en que no se agregan las bases y las cuotas de IVA individuales sino que únicamente se agregan los resultados/saldos (positivos o negativos) de cada una de las declaraciones-liquidaciones periódicas presentadas por las entidades que integran el grupo de entidades. La diferencia con el régimen de consolidación en IS es evidente en este punto, dado que aquel dispone la agregación de las bases imponibles individuales a los efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal.

Por tanto, cada entidad integrante del grupo determinará y presentará su propia declaración-liquidación periódica de forma individual aunque no efectuará ingreso ni solicitará devolución o compensación alguna. Sobre esta cuestión cabe destacar, y es un aspecto relevante de esta modalidad, que cada entidad determinará el resultado de su autoliquidación teniendo en cuenta su propio régimen de deducciones de acuerdo con las reglas generales de la LIVA.

Adicionalmente, por mandato expreso de la norma, todas las declaraciones-liquidaciones a presentar, tanto la agregada como las individuales, tendrán una periodicidad mensual con independencia del volumen de operaciones que realice cada entidad de forma individual<sup>6</sup>.

Como consecuencia del principio de “agregación de resultados y saldos” en las declaraciones-liquidaciones individuales a presentar por cada entidad no se efectuará ingreso alguno. Los resultados a compensar de las declaraciones individuales podrán incluirse en la declaración-liquidación agregada. Como resultado de la “agregación” de resultados individuales se podrían dar dos situaciones:

- La suma de los resultados de las declaraciones individuales resulta positiva en un período mensual de declaración. En ese caso existirá un único ingreso por parte de la sociedad dominante en la declaración agregada.

<sup>6</sup> En este sentido, el régimen es incompatible con la aplicación del sistema de devolución rápida para exportadores y otros operadores comerciales (Art. 116 LIVA).

— La suma de los resultados de las declaraciones individuales resulta negativo en un período mensual de declaración<sup>7</sup>. El exceso podrá ser compensado con resultados agregados positivos del grupo de entidades en declaraciones-liquidaciones posteriores. El límite temporal para la compensación será de cuatro años desde la fecha de presentación de las declaraciones-liquidaciones que originaron dicho exceso.

Los efectos prácticos de la aplicación de este sistema de “agregación” resultan fáciles de intuir. En aquellos grupos en los que coexistan recurrentemente declaraciones-liquidaciones individuales con resultado positivos (con cuota a ingresar) y negativos (que generan saldos a compensar), la aplicación del régimen puede conllevar la obtención de ahorro financiero para el grupo y, por tanto, una mejora en la posición financiera global del grupo.

Podemos ver el efecto práctico de lo anterior en un sencillo ejemplo (ver cuadro 1).

Como se desprende del ejemplo, la aplicación del régimen general de IVA en el grupo de empresas compuesto por las sociedades 1 a 4 significaría un pago neto de impuestos de 230.000 € generándose un crédito de impuesto (a compensar en próximos períodos de liquidación) de 173.000 €. La aplicación del régimen especial de grupo de entidades permite la compensación simultánea de ambos importes en el mismo momento temporal, resultando un pago neto de impuestos de 57.000 €. La empresa dispondría de una mayor disponibilidad financiera medida en 173.000 €.

También conviene destacar, aunque su alcance pueda ser minoritario, que con la aplicación de régimen especial en esta modalidad se puede optimizar aún más la posición financiera de aquellos grupos de entidades que cuenten con al menos una entidad sujeta al régimen de devolución de exportadores y otros operadores comerciales<sup>8</sup>. A este respecto el régimen especial de grupos de entidades permite “anticipar la devolución” de los saldos IVA de dichas entidades (que son objeto de devolución tras finalizar cada período de liquidación según su propio régimen específico) ya que serán compensados de forma inmediata con los resultados a ingresar del resto de entidades integrantes del grupo.

<sup>7</sup> Los saldos a compensar superan a los saldos a ingresar teniendo en cuenta la agregación de las declaraciones individuales.

<sup>8</sup> Art. 116 LIVA. También aplicable entre otros a promotores inmobiliarios de viviendas sujetas a los tipos reducidos del 7 por 100 o del 4 por 100, vendedores de libros que tributen al tipo del 4 por 100, etc. (Art. 30 Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre).

Cuadro 1

## MODALIDAD DE "AGREGACIÓN". EJEMPLO PRÁCTICO

	Periodo n.º		Resultado
Sociedad 1	IVA repercutido IVA deducible	120.000 € 45.000 €	75.000 €
Sociedad 2	IVA repercutido IVA deducible	35.000 € 58.000 €	-23.000 €
Sociedad 3	IVA repercutido IVA deducible	200.000 € 350.000 €	-150.000 €
Sociedad 4	IVA repercutido IVA deducible	180.000 € 25.000 €	155.000 €
	Resultado (individual)	Ingreso Compensar	230.000 € -173.000 €
	Resultado agregado		57.000 €

En cuanto a la posibilidad de que los saldos negativos obtenidos en las declaraciones-liquidaciones agregadas sean objeto de devolución, comentar que será posible que el grupo opte a la devolución del saldo existente aplicando la normativa general de IVA. Es decir, como norma general, el grupo podrá solicitar la devolución correspondiente en la última declaración-liquidación agregada del año.

Aclarar que una vez que el saldo a compensar de una declaración individual de la de las entidades integrantes del grupo se ha incluido en la declaración agregada, no podrá efectuarse su compensación a nivel individual en ninguna declaración-liquidación individual posterior con independencia de que resulte o no aplicable este régimen especial.

*ii) Opción "avanzada"*

Esta modalidad de aplicación del régimen es, sin duda alguna, la que puede conllevar mayor interés y mayor utilidad práctica, aunque también es más compleja de implementar técnica y formalmente.

## ii).1. Aplicación y obligaciones formales

Como primera cuestión, comentar que la aplicación de esta modalidad afectará a todas las entidades que apliquen el régimen especial. Es decir, aquellas entidades que pueden formar parte del grupo de entidades (por cumplir los requisitos expuestos en los apartados a), b) y c) ante-

riores) pueden optar o no individualmente por aplicar el régimen especial en su modalidad básica. La opción por la modalidad avanzada, que solo puede ser ejercida por aquellas entidades que hayan optado por la modalidad básica o de agregación, será imperativa para las mismas. Esto es, únicamente parece admitirse la discriminación voluntaria por parte de las entidades en el primer nivel del régimen (el básico o de agregación). Esta es una cuestión relevante dado que pueden existir casos en que la modalidad básica puede ser interesante para algunas entidades del grupo y poco favorable para otras, con lo que el ejercicio de la opción por una u otra modalidad debe ser cuidadosamente estudiado.

La opción por esta modalidad del régimen exige el cumplimiento de los siguientes requisitos formales:

— Deberá ser acordada individualmente por cada entidad integrante del grupo, de acuerdo, en términos generales, con lo expuesto en el apartado b) anterior.

Sin embargo, según se desprende de la redacción de la norma, la falta de adopción del acuerdo por una de las entidades imposibilitaría su aplicación por el resto. En este sentido, la diferencia con la opción "básica" (en la que un incumplimiento individual no perjudica la aplicación del régimen por el resto de entidades) es evidente, tomando mucha más relevancia para esta modalidad, la existencia y validez en tiempo y forma de los acuerdos.

— Debe ser comunicada a la Administración Tributaria en el mes de diciembre del año natural anterior al primer año de ejercicio del régimen.

— La entidad dominante (pues así lo impone la norma) deberá disponer de un sistema de información analítico, basado en criterios razonables, de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en las operaciones intragrupo afectadas por esta modalidad. El sistema deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.

Como veremos posteriormente, la existencia (y exigencia) de este sistema de información viene plenamente justificado por la especial naturaleza del tratamiento tributario de las operaciones intragrupo en este nivel especial. No deja de ser por ello razonable que la propia norma establezca infracciones tributarias específicas relativas a su no llevanza o falta de conservación, o por posibles inexactitudes u omisiones que se puedan detectar. Otra cuestión, que excede del contenido de este trabajo, sería reflexionar sobre, a nuestro juicio, la posible desproporcionalidad que subyace en los importes de las sanciones que giran sobre tales infracciones<sup>9</sup>.

#### ii).2. Contenido material

Una vez vistos, de forma breve y sucinta, los aspectos formales que dispone el régimen para esta modalidad, seguidamente pasamos a comentar los aspectos materiales de la misma, que, sin duda, es lo que otorga una especial singularidad a este régimen.

En primer lugar, hay que destacar que básicamente esta modalidad consiste en otorgar un tratamiento especial a las operaciones que se efectúen entre las entidades integrantes del grupo, que en adelante denominaremos como "operaciones intragrupo".

Este tratamiento específico viene determinado por los siguientes tres aspectos:

- a) Una regla especial de determinación de la base imponible a efectos de IVA de las operaciones intragrupo.
- b) Posibilidad de renunciar, para este tipo de operaciones, a las exenciones interiores del artículo 20.1 LIVA.
- c) Consideración de las operaciones intragrupo como un sector diferenciado de la actividad a efectos del régimen de deducciones en IVA.

<sup>9</sup> La norma establece, a modo de ejemplo, una sanción del 2 por 100 del volumen de operaciones del grupo en caso de no existir o no conservar este sistema de información.

#### a) *Regla especial de determinación de la base imponible a efectos de IVA de las operaciones intragrupo*

Este tratamiento especial de las operaciones intragrupo consiste en considerar que a efectos de IVA<sup>10</sup>, la base imponible de dichas operaciones estará constituida únicamente por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente en su realización y por los que se haya soportado o satisfecho efectivamente IVA.

Con relación a los bienes de inversión<sup>11</sup> utilizados (en los términos y alcance definidos anteriormente), la imputación del coste deberá ser efectuada dentro del período de regularización genérico que establece la LIVA en su artículo 107<sup>12</sup>.

En las operaciones con terceros (que quedan fuera del ámbito del régimen) se aplicarán las reglas generales del impuesto que establece la LIVA.

La aplicación de esta regla goza de una elevada complejidad técnica, que hace que el tratamiento en este artículo de toda la casuística de operaciones no pueda ser abordado en toda su profundidad. Sin embargo, en aras a facilitar un nivel de comprensión razonable de las implicaciones del régimen de la "opción avanzada", se pueden establecer una serie de aspectos relevantes.

En primer lugar, y como punto de partida, hay que considerar que en la mayoría de los casos<sup>13</sup>, la aplicación de esta regla conllevará una reducción en la base imponible de IVA de las operaciones intragrupo. A este respecto hay que tener en cuenta que es relativamente frecuente que en el coste de este tipo de operaciones se incluyan conceptos no gravados por IVA.

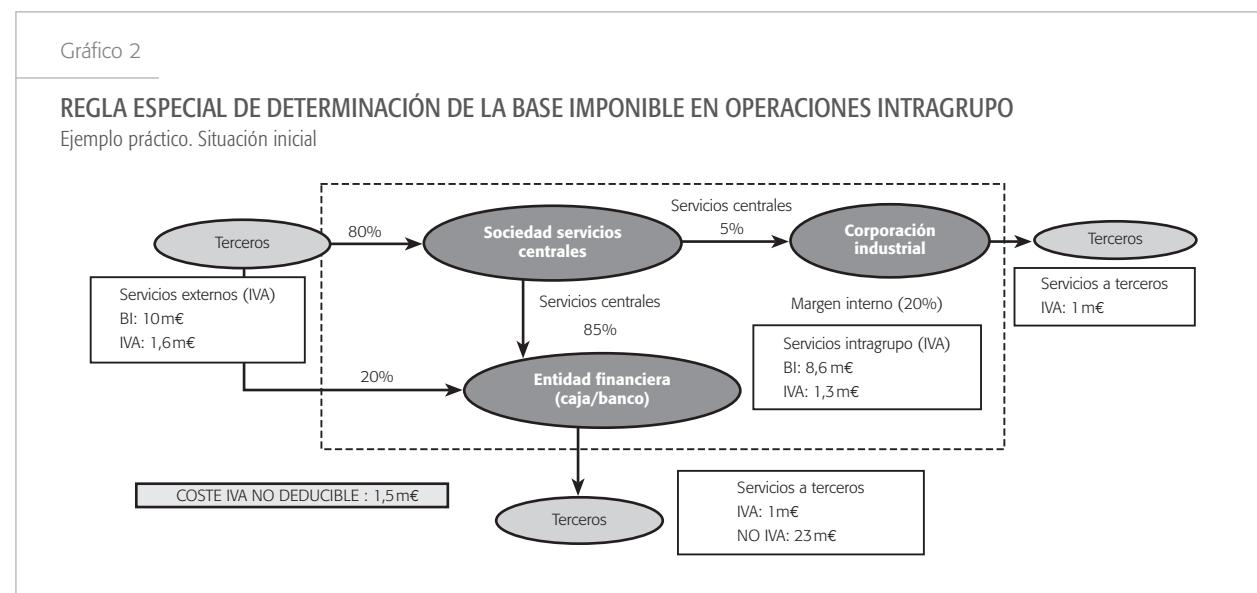
Es el caso, por ejemplo, de los costes de personal incurridos por una sociedad del grupo y que son refacturados a otras sociedades del mismo, el margen que pueda ser aplicado en estas operaciones, etcétera.

<sup>10</sup> En el resto de impuestos, como en el IS, serán de aplicación las reglas específicas que establezca su propia normativa (i.e. Régimen de operaciones vinculadas).

<sup>11</sup> Aquellos que sean considerados como tales en la normativa general de IVA (LIVA, artículo 108).

<sup>12</sup> Como norma general se dispone un plazo de cuatro años, siendo aplicable uno de 9 en el caso de inmuebles.

<sup>13</sup> Es problemático el caso de los bienes de inversión, en los cuales teóricamente pueden existir casos en los que no solo no se reduzca la base sino que esta aumente.



Si se produce una reducción de la base imponible de las operaciones intragrupo, obvia decir que se producirá a su vez una reducción en las cuotas de IVA a repercutir por la entidad que realiza esa operación. En consecuencia, se producirá, para la entidad del grupo que soporta la operación, una reducción de la cuota de IVA soportado por la misma.

Pues bien, en aquellos grupos en los que ninguna de las entidades que lo integra tiene limitado su derecho a la deducción de las cuotas de IVA que soporta, la regla anterior no originará, en términos generales, repercusiones relevantes.

Situación bien distinta se puede dar en aquellos grupos de entidades en los que alguna de sus integrantes tiene limitado su derecho a la deducción en función de la actividad que realiza. Es el caso, por ejemplo, de grupos de entidades de carácter financiero, aquellos en los que existe una entidad dedicada a actividades formativas, etc., actividades cuya realización limita de facto la deducción de las cuotas de IVA que soporta la entidad que las realiza.

El efecto de esta regla (derivada de la opción por la aplicación de la modalidad “avanzada” del régimen) podrá consistir en una reducción del IVA soportado por operaciones intragrupo en aquellas entidades que tienen limitado su derecho de deducción. Si tenemos en cuenta que para ese tipo de entidades el IVA soportado que no resulte deducible es un coste más a integrar en su cuenta de resultados, el efecto del régimen sería una reducción de dicho coste y, en consecuencia, un mayor beneficio neto del ejercicio.

Para ilustrar esta circunstancia, ponemos a su disposición el siguiente ejemplo. En él se ilustra la situación de un grupo de entidades compuesto por una entidad financiera, una corporación industrial y una sociedad dedicada a prestar servicios centrales de administración al grupo, donde se tiene localizado al personal que realiza tales servicios.

Pues bien, si partimos de la no aplicación del régimen especial, la aplicación de las normas generales de la LIVA implica que, por un lado, la entidad financiera solo puede deducirse un 5 por 100<sup>14</sup> del IVA que soporta (incluidos el IVA intragrupo procedente de la facturación de la sociedad de servicios que asciende, si tenemos en cuenta la imputación de un margen intragrupo del 20 por 100, a 1,30 m€<sup>15</sup>). Ello le supone un coste anual por IVA no deducible imputable a las operaciones intragrupo de 1,24 m€<sup>16</sup>.

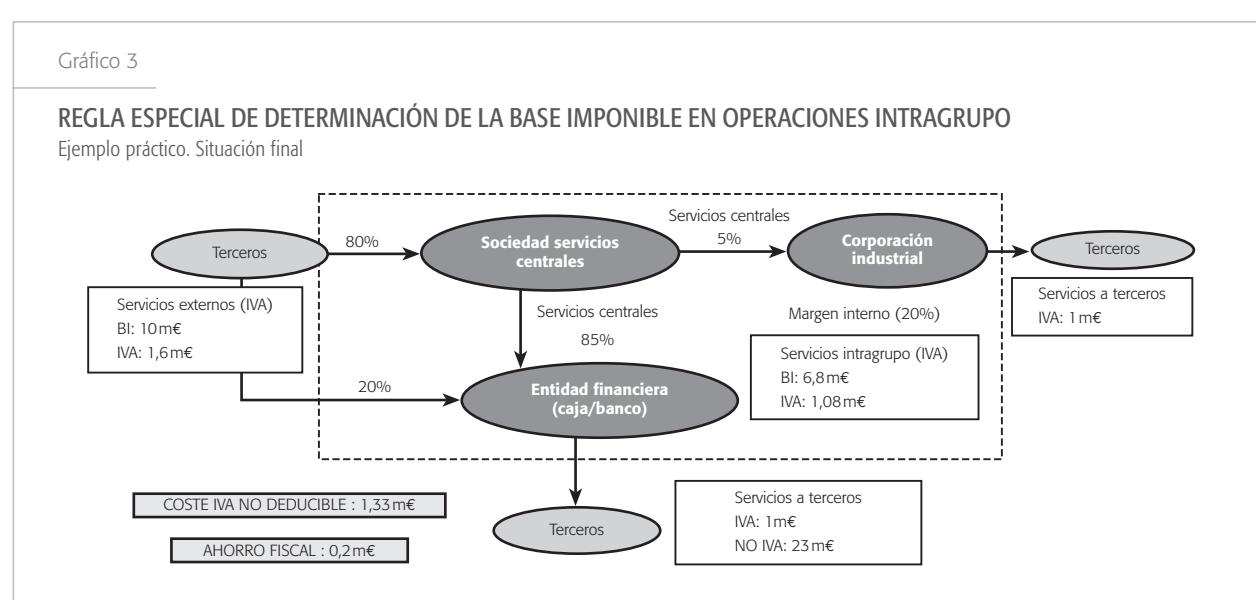
Pues bien, la aplicación del régimen especial de grupo de entidades permitiría, entre otras cuestiones<sup>17</sup>, reducir la base imponible de la operación intragrupo efectuada por

<sup>14</sup> Determinación de la prorrata: operaciones con derecho a deducción (1 m€)/ operaciones totales (24 m€). Redondeado a la unidad superior.

<sup>15</sup> Base imponible: 10 m€ (servicios externos) x 80 por 100 (soportado por sociedad de servicios) x 85 por 100 (refacturado a la entidad financiera) x 1,2 (margen intragrupo): 8,1 m€. IVA soportado: 16 por 100 de 8,1 m€: 1,30 m€.

<sup>16</sup> 1,30 m€ x 95 por 100 (prorrata del 5 por 100).

<sup>17</sup> El efecto de los costes de personal se introduciría en función de la imputación de los mismos a los servicios intragrupo prestados y produciría también una reducción de la base imponible de la operación intragrupo.



la sociedad de servicios en la cuantía del margen intragrupo dado que este coste, obviamente, no soportó IVA alguno. Es concepto de coste generado exclusivamente “intragrupo” por lo que, si partimos del principio de considerar al grupo como un “sujeto pasivo único” a efectos de IVA, no debería tenerse en cuenta a efectos del impuesto.

El efecto en el régimen de deducciones de la entidad financiera (y en consecuencia, del grupo) es inmediato. La base imponible de la prestación de servicios efectuada por la sociedad de servicios a la entidad financiera se reduciría a 6,8 m€ (vs. los 8,1 m€ anteriores) con lo que la cuota de IVA soportada por dicha entidad pasaría de los 1,30 m€ anteriores a 1,08 m€<sup>18</sup>. Ello implicaría un menor coste deducible en la entidad financiera de 0,2 m€<sup>19</sup>.

Adicionalmente a lo comentado, también hay que tener en cuenta que con la nueva normativa de “operaciones vinculadas” a efectos de IVA (en vigor desde el 1 de diciembre de 2006<sup>20</sup>) y como norma general, las operaciones efectuadas entre sujetos pasivos del IVA en los que alguno de los intervinientes tenga limitado su derecho a deducción deberán ir valoradas (en términos de base imponible) a valor de mercado. Esta regla de valoración especial no será de aplicación para las operaciones intragrupo efectuadas por entidades que apliquen ésta modalidad del régimen especial de grupo de entidades.

<sup>18</sup> 6,8 m€ X 16 por 100.

<sup>19</sup> 1,24 m€ (IVA no deducible inicial) – 1,033 m€ (IVA no deducible si se aplica el régimen especial).  $1.033 \text{ m€} = 1,088 * 0,95$  por 100.

<sup>20</sup> Entrada en vigor (publicación en el BOE) de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Por tanto, a este respecto cabe decir que el incentivo para la aplicación de la modalidad “avanzada” del régimen especial puede ser doble. Por un lado, como hemos visto, es posible que se obtenga un ahorro fiscal al disminuir la cuantía de IVA no deducible que es soportado intragrupo. Por otro, la aplicación del régimen hace que las operaciones intragrupo no queden sujetas a la obligación de valorarlas a valor de mercado, con lo que se reducen incertidumbres y se el riesgo fiscal por IVA.

b) *Posibilidad de renunciar, para este tipo de operaciones, a las exenciones interiores del artículo 20.1 LIVA*

En segundo lugar, la modalidad “avanzada” del régimen permite la posibilidad de que en las operaciones intragrupo se pueda renunciar a las exenciones interiores que se regulan en el artículo 20.1 LIVA. Esta posibilidad que ofrece el régimen fiscal especial también ofrece muchas posibilidades.

En primer lugar, cabe recordar que, como norma general, las operaciones exentas del artículo 20.1 LIVA no generan derecho a deducción. Es decir, para aquellos sujetos pasivos que las realicen, les supone la imposibilidad de deducirse la totalidad del IVA que soporten en relación con dicha operaciones. Generalmente y sin entrar en mayores tecnicismos, si una entidad sujeta al IVA realiza operaciones exentas y no exentas en este impuesto solo deducirá un porcentaje (“prorrata”) de las cuotas de IVA que soporte.

Para ese tipo de entidades, la posibilidad de renunciar a la exención en una operación aumenta (como norma gene-

ral) el volumen de operaciones que dan derecho a deducción lo que le permite obtener un mayor porcentaje de "prorrata" de deducción. Ello implicará, generalmente y para el "sector diferenciado" constituido por las "operaciones intragrupo"<sup>21</sup>, que pueda dudarse una mayor cuantía del IVA que soporta con relación a la aplicación del régimen general.

Parece evidente, por tanto, que en aquellos grupos en los que exista una entidad que tiene limitado la deducción del IVA soportado, la posibilidad de renuncia a la exención de las operaciones intragrupo puede originar un ahorro fiscal y, por tanto, ser muy interesante. En este sentido, destacar que la renuncia es una opción voluntaria "operación por operación" y que como tal, podrá utilizarse facultativamente y a interés de la entidad.

En cuanto a las situaciones en las que esta posibilidad que otorga la norma puede resultar favorable, destacar principalmente supuestos de grupos de entidades en los que exista una sociedad en prorrata que realice operaciones exentas de IVA. A modo de ejemplo, podemos citar grupos de entidades financieras en los que puedan existir operaciones intragrupo exentas (i.e. relaciones caja de ahorros/banco con sus sociedades gestoras de IICs, aseguradoras, etc.). También parece que, en situaciones concretas, se abrirían ciertas posibilidades de optimización fiscal en cuanto a la transmisión de patrimonio inmobiliario intragrupo<sup>22</sup>.

c) *Consideración de las operaciones intragrupo como un sector diferenciado de la actividad a efectos del régimen de deducciones en IVA*

Según dispone la normativa del régimen especial, dentro de la modalidad "avanzada", las operaciones intragrupo 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 dichas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el IVA.

En ese sector diferenciado, la deducción del IVA será íntegra para aquellas cuotas soportadas o satisfechas por los bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcial, a la realización de dichas operaciones (las in-

<sup>21</sup> Cuestión que se trata en el apartado siguiente.

<sup>22</sup> Dentro del artículo 20.1 LIVA se incluyen las denominadas exenciones inmobiliarias (segunda entrega de edificaciones, terrenos no urbanizables, etc.) que si bien también pueden ser objeto de renuncia en el régimen general de la LIVA, tal posibilidad exige el cumplimiento de una serie de requisitos que podrían teóricamente salvarse bajo el régimen especial de grupo de entidades.

tragupo) siempre que dichos bienes se utilicen en operaciones que generen derecho a deducción.

Dado que como norma general<sup>23</sup> el porcentaje de deducción de este sector diferenciado será del 100 por 100, este sistema permitiría dudar la totalidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados en dichas operaciones en la proporción que sea imputable al sector diferenciado constituido por las operaciones intragrupo.

La incidencia de esta regla especial dependerá de cada estructura organizativa y de que las entidades afectadas solo realicen operaciones intragrupo o no. En el primer caso, parece claro que la totalidad de las cuotas soportadas debería poder dudarse en su totalidad dado que, reiteramos, es factible conseguir que todas las operaciones intragrupo generen derecho a deducción (posibilidad de renuncia a exenciones interiores).

En el segundo caso, la consideración de las operaciones intragrupo como un sector diferenciado en el que es posible conseguir un pleno derecho a deducción y la facultad (específica para el régimen) de imputar a ese sector las cuotas soportadas por la entidad en función de su uso en operaciones intragrupo (evitando la aplicación de la regla de prorrata general para este tipo de operaciones que impone el régimen general de IVA) pueden incrementar el volumen del IVA deducible del grupo.

En este sentido, la posibilidad de efectuar una imputación por las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados indirecta y parcialmente en operaciones intragrupo permitirá que, por ejemplo, una parte de los gastos generales o comunes soportados de terceros por ese tipo de sociedades puedan ser imputadas al sector diferenciado de las "operaciones intragrupo" con lo que, aplicando el régimen de deducción "individual" de dicho sector, se incrementaría las cuotas deducibles de dichas entidades.

f) *Obligaciones formales y gestión del impuesto*

A lo largo de este artículo ya hemos hecho referencia a las obligaciones formales específicas más relevantes que implica la aplicación del régimen especial, como las relacionadas con el mecanismo de su opción y comunicación, la necesidad de contar con un sistema analítico de información, la presentación de una declaración agregada, etcétera.

<sup>23</sup> Recordar la facultad que dispone el régimen para renunciar a las exenciones limitadas del artículo 20 LIVA para las operaciones intragrupo vista en el apartado anterior.

Adicionalmente a las ya comentadas, podríamos citar que la entidad dominante debe comunicar<sup>24</sup> a la Administración Tributaria la relación de entidades que apliquen el régimen especial, sus datos identificativos y las inclusiones y exclusiones en el perímetro del régimen especial habidas en el año anterior.

A efectos de la gestión tributaria del grupo y relación con la Administración, destacar que como resultado de la aplicación del régimen especial, la entidad dominante ostentará la representación del grupo por lo que, con carácter general, será la que deba cumplir con las obligaciones formales específicas del régimen.

Sin perjuicio de lo anterior, tanto la entidad dominante como las dependientes deberán cumplir con el resto de obligaciones formales que dispone la LIVA, tales como la presentación de declaraciones censales, expedir y entregar las facturas correspondientes, llevar los libros-registro obligatorios, presentación de declaración-liquidación de resumen anual, etcétera.

Otro aspecto relevante es que todas las entidades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de la aplicación del régimen. Esta responsabilidad solidaria se extiende a las sanciones que puedan ser impuestas por la Administración Tributaria en relación con las infracciones específicas del régimen, sin perjuicio de que, a esos efectos, la entidad dominante sea considerada el sujeto infractor.

Finalmente, las posibles actuaciones de comprobación a efectos de este régimen especial se entenderán con la entidad dominante, sin perjuicio de que exista la obligación para las dependientes de atender tales requerimientos.

### 3. Valoración

Desde nuestro punto de vista, la valoración de la introducción de un nuevo régimen tributario especial debe realizarse, fundamentalmente y en primer lugar, tomando en consideración los resultados de su aplicación en función de las motivaciones y los objetivos que se persigue con su introducción. En este punto, entendemos que el régimen consigue en buena medida eliminar las distorsiones impositivas en el IVA que se venían originando en fun-

ción de la forma jurídica de organizar los negocios de los grupos de empresas. Es decir, cabe decir que con la aplicación del régimen especial de grupos de entidades los grupos de empresas podrán tributar, en gran medida, como un sujeto pasivo único a efectos del IVA y adecuar su régimen de deducciones a la realidad “agregada” de las operaciones que efectúan.

En este sentido, la aplicación del régimen en su modalidad “avanzada” puede permitir que determinados grupos de empresas puedan obtener una reducción de costes impositivos en relación con el IVA, con el consiguiente efecto sobre su margen y el beneficio neto. Especial mención sobre esta cuestión ha de hacerse a los grupos de carácter financiero donde el ahorro fiscal puede ser extraordinariamente relevante. No hay que olvidar que las entidades financieras, en general, tienen limitado su derecho a la deducción en un porcentaje muy elevado.

Por ese motivo y a nuestro juicio, la valoración global del régimen debe ser positiva.

En segundo lugar, es claro que en determinados supuestos, la modalidad básica o de agregación conseguirá mejorar la posición financiera de los grupos de empresas que opten por el régimen especial. Ello mejorará la eficiencia de las empresas al permitir una mayor liberación de recursos financieros y permitirá optimizar la gestión financiera de los recursos destinados al pago del IVA. Sin ser este un efecto central, comparado con lo anteriormente comentado, sí que pueden existir supuestos en los que el beneficio puede ser relevante.

Finalmente, y en cuanto a los aspectos positivos del régimen, destacar su extraordinaria flexibilidad tanto en cuanto a la definición del perímetro de aplicación como en el efecto de los posibles incumplimientos individuales de las obligaciones específicas que se imponen.

Como aspectos negativos, no podemos olvidarnos de que es un régimen de una complejidad técnica elevadísima —sobre todo en la modalidad avanzada— y que supondrá, si se opta por ella, un incremento de la carga administrativa de las empresas, derivada fundamentalmente de la obligación de implementar un sistema de información analítico a efectos del régimen. También se incrementarán las obligaciones formales con lo que se introducirá una mayor carga en la gestión tributaria del impuesto. Por último y con relación a este apartado, destacar la elevada cuantía de las sanciones dispuestas por la normativa en relación con determinados incumplimientos.

<sup>24</sup> En el mes de diciembre de cada año natural respecto al anterior.