

El régimen especial de los grupos de entidades en el IVA: análisis de la experiencia española a la luz de su evolución normativa

Juan Calvo Vergez*

Published: 26 de abril de 2021

Resumen

The purpose of this paper is to analyze, in the light of its regulatory evolution, the Spanish experience regarding the application of the so-called special regime for groups of entities in Value Added Tax. As stated throughout the study, we believe that the regulation of the special regime carried out by the Spanish legislator does not comply with art. 11 of the VAT Directive, since is not built a new and unique taxable person in the Tax. Furthermore, not even the basic modality of the special regime can be classified as a true group regime, since it does not eliminate operations between them. And neither does the “advanced” modality. All this without prejudice to recognizing the effort made by the Spanish legislator when perfecting the regulation of this special regime.

El presente estudio tiene por objeto analizar, a la luz de su evolución normativa, la experiencia española relativa a la aplicación del llamado régimen especial de los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal y como se expone a lo largo del estudio, estimamos que la regulación del régimen especial llevada a cabo por el legislador español no resulta conforme al art. 11 de la Directiva IVA, ya que no se construye un nuevo y único sujeto pasivo en el Impuesto. A mayor abundamiento ni siquiera la modalidad básica del régimen especial puede calificarse como un auténtico régimen de grupos, ya que no elimina las operaciones entre ellos. Y tampoco la modalidad “avanzada” encaja en la regulación comunitaria. Todo ello sin perjuicio de reconocer el esfuerzo realizado por el legislador español a la hora de perfeccionar la regulación del presente régimen especial.

Keywords: Impuesto sobre el Valor Añadido; régimen especial; grupo de entidades; modalidad básica; modalidad avanzada; Directiva 2006/112/CE; TJUE..

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Características generales del régimen especial español en su modalidad “básica”. 3. Análisis específico del denominado “nivel superior” o “modalidad ampliada” del régimen especial español del grupo de entidades. 4. Alcance de la reforma introducida en su día por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la Ley del IVA. 5. El desarrollo reglamentario de la reforma legal de 2014: análisis de los Reales Decretos 1073/2014, de 19 de diciembre, y 1512/2018, de 28 de diciembre. 6. Principales cuestiones conflictivas derivadas de la tributación por ambas modalidades del régimen especial español. 7. Reflexiones finales.

1. Introducción.

Como seguramente se recordará dentro del ordenamiento tributario español allá por el año 2006 la Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, incorporó en

* Universidad de Extremadura (Spain); ✉ calvovergez@hotmail.com

su día en su art. 3.apartado 4 un nuevo régimen especial al conjunto de los regulados en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del citado Impuesto (LIVA), incluyendo además en su Disp. Final 1ª apartado cinco una normativa de carácter paralelo susceptible de aplicarse en el marco del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).¹ Se introdujo así un nuevo régimen de tributación que, sin embargo, no aparecía en el texto del Proyecto de Ley remitido previamente al Congreso de los Diputados, habiéndose producido su incorporación a la normativa española aplicable en materia de imposición general indirecta sobre las ventas durante el trámite parlamentario de dicha norma.²

En líneas generales la justificación de la creación de este nuevo régimen especial dentro del Capítulo XI del Título IX de la LIVA obedeció a la consecución de los siguientes objetivos:

1º) Evitar o reducir los costes financieros derivados de la aplicación del Impuesto, por la existencia de sociedades con saldos de IVA a devolver o compensar y otras con saldos acreedor y que, por tanto, deben de ingresar el Impuesto, permitiendo la compensación inmediata mediante la agregación de cuotas en una sólo declaración.

2º) Posibilitar que el desarrollo de las estrategias de desarrollo de sus actividades dentro de los grupos de empresas no se vean entorpecidas o frenado por la aplicación del Impuesto, cuando existan en el grupo entidades total o parcialmente exentas ya que, al no recuperar la totalidad del Impuesto soportado, las decisiones del grupo pueden verse condicionadas por las funciones que debe asumir cada sociedad y la localización de los medios para llevarlas a cabo.

3º) Alcanzar una simplificación de la operativa de los grupos de entidades, excepto en el supuesto de que se optase por la aplicación del régimen de determinación de la base imponible, ya que en este último caso se obligaría a desarrollar un sistema de información analítica que informara sobre la imputación de las cuotas soportadas en realización de operaciones intragrupo y una memoria justificativa de los criterios seguidos.

4º) Facilitar la exacción del IVA para los grupos de empresas.

Ha de quedar claro desde un primer momento que la finalidad de la introducción de este régimen especial en España, a pesar de lo que pudiera parecer dado el germen de su regulación normativa, no se halla relacionada con la adopción de medidas destinadas a la prevención del fraude. Así las cosas, habremos de conectar el presente régimen con otras causas que pueden vincularse a la desaparición de perjuicios financieros derivados de la aplicación del IVA en los grupos de entidades, tratándose de evitar además el surgimiento de distorsiones que afecten a la organización interna de los citados grupos.

En esencia el régimen especial persigue, al menos en su modalidad básica, que las entidades de un mismo grupo puedan ingresar o solicitar la compensación o devolución del saldo agregado resultante de sumar los saldos de cada una de las declaraciones respectivas incluidas en aquél, evitándose así que algunas de estas entidades deban ingresar lo que a otras les sale a compensar o se les ha de devolver. Resulta por tanto posible compensar entre sí los saldos resultantes de las declaraciones-

1. En efecto, el presente régimen especial del grupo de entidades introducido en la Ley del IVA fue asimismo extendido al ámbito del IGIC, procediendo el apartado quinto de la Disp. Final Primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal a reformar la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, incorporándose al Título III de la citada Ley un nuevo Capítulo VIII integrado por los arts. 58 *quater* a 58 *octies*, de contenido coincidente con el de los arts. 163 *quinquies* a 163 *nonies* de la Ley 37/1992. Al igual que sucede en el IVA, esta reforma operada en materia del IGIC resultó de aplicación en relación con aquellas operaciones cuyo impuesto se devengase a partir del 1 de enero de 2008, remitiéndose a un futuro desarrollo reglamentario el establecimiento de los requisitos, términos y condiciones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de su realización. A este respecto nos remitimos a nuestro trabajo "El nuevo régimen especial de los grupos de entidades en el IVA. Principales cuestiones", *Información Fiscal*, núm. 84, 2007, págs. 77 y ss.
2. Concretamente, la inclusión de este régimen especial del grupo de entidades en la Ley del IVA tuvo lugar como consecuencia de la aceptación por el Senado de las Enmiendas núms. 144 y 148 formuladas, respectivamente, por el Grupo Parlamentario Catalán de Convergencia i Unió y por el Grupo Parlamentario Socialista, que asimismo formuló la Enmienda núm. 147, en la que se proponía añadir un nuevo ordinal 8º en el art. 120.Uno de la Ley.

liquidaciones mensuales del IVA que presentan sus miembros,³ agregando la entidad dominante en una autoliquidación mensual los resultados netos de todas las liquidaciones individuales. Tal y como ha señalado CARBAJO VASCO⁴ “Su ventaja es, por lo tanto, financiera, al permitir jugar con el hecho de que algunas de tales empresas tengan saldos, cuotas tributarias, a ingresar frente a otras que disponen de créditos frente a la Hacienda Pública, susceptibles de devolución y, compensándolas, no tener que ingresar en la Hacienda Pública las primeras cantidades y, sin embargo, poder, primero, solicitar y, luego, obtener la devolución de las segundas”. En cierta medida podríamos aludir a la existencia de un sistema de compensación automático intragrupo similar al recogido en la actualidad en los arts. 55 y siguientes de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), destinados a la regulación del régimen de consolidación fiscal.⁵

Lo anterior no significa, sin embargo, que el conjunto de las distintas entidades que forman parte del grupo no tengan que seguir cumpliendo con sus obligaciones individuales respecto del Impuesto. La única salvedad a este respecto se plantea en relación con la obligación de ingreso o solicitud de compensación o devolución impuesta a la entidad dominante a través de la presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones agregadas.

¿Cabría la posibilidad de que una entidad dependiente de un grupo que tributa a efectos del IVA en el régimen especial del grupo de entidades y que resulta acreedora de créditos contra la Hacienda Pública procediese a efectuar la compensación con la cuota que resulta de la autoliquidación por el IVA? De conformidad con lo señalado por la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 15 de noviembre de 2010 la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa ya que, por imposición legal la extinción de la deuda tributaria no corresponde al titular del crédito contra la Hacienda Pública sino a la sociedad dominante, integrándose la cuota tributaria que originariamente se atribuía a la sociedad dependiente con el resto de las cuotas de las sociedades del grupo, perdiendo así la individualidad exigida por la norma para que la práctica de la compensación resulte posible. Se incumpliría por tanto uno de los requisitos exigidos por la norma tributaria como base de la compensación, a saber, el relativo al carácter unitario de la condición de acreedor y deudor.

Por tanto una entidad dependiente no puede compensar el saldo deudor que resulta de su liquidación individual con otros créditos contra la Hacienda Pública. Con carácter adicional estima la DGT que la cuota tributaria que originariamente se atribuía a la sociedad dependiente ha de integrarse con el resto de las cuotas de las sociedades del grupo, perdiendo así la individualidad exigida por la norma para que la compensación resulte posible.

3. Téngase presente a este respecto la obligación de aplicar, desde el 1 de julio de 2017, el Sistema Inmediato de Información (SII), tal y como establecen los arts. 61 *ter*, 62. 1 y 6 y 71.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (RIVA) y desarrolla la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) establecida en el art. 62.6 del RIVA. Dicha Orden sería posteriormente modificada por las Órdenes HFP/187/2018, de 22 de febrero, y por la Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre y HAC/1089/2020, de 27 de octubre.
4. CARBAJO VASCO, D., “Comentarios sobre el Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, *Crónica Tributaria*, núm. 166, 2018 (consultado en <http://www.ief.es>). Véase igualmente a este respecto MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G., “Los grupos empresariales en el Derecho Tributario: pasado, presente y futuro”, *Carta Tributaria Opinión*, 2015 (consultado en <http://www.laleydigital.com>).
5. Ahora bien ha de quedar claro ya desde un primer momento que, tal y como señala FRANCH FLUXÁ, J., “El régimen de grupos de entidades en el IVA y su aplicación a las fundaciones”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 332, 2010, pág. 95, el régimen previsto en el IVA presenta similitudes pero también diferencias significativas respecto del régimen de consolidación fiscal previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades (IS), si bien ello no sucede en cuanto a las relaciones de dependencia y de dominio existentes, determinadas igualmente a partir del requisito de control. Así, por ejemplo, no existe identidad entre el ámbito subjetivo de los dos regímenes especiales ligados a la idea de “grupo”, concretándose éste, por lo que al IVA se refiere, en un conjunto de entidades unidas entre sí por diversos vínculos (financieros, económicos y de organización) pero que mantienen la autonomía jurídica de sus miembros. Tampoco existe un ámbito objetivo común ni reglas similares a la hora de determinar la base imponible del grupo, no existiendo en el régimen especial aplicable a efectos del IVA operaciones como las eliminaciones y las incorporaciones, propias del grupo consolidado del IS. Todo ello al margen de las diferencias que se suscitan respecto de otras cuestiones tales como la relativa al pago de la deuda tributaria.

Al amparo de la llamada modalidad básica del régimen especial a la que posteriormente tendremos ocasión de referirnos se ha de atender, en la autoliquidación del grupo, al resultado de integrar y compensar las autoliquidaciones de cada uno de sus componentes. Aquellas autoliquidaciones a ingresar de alguna de las entidades del grupo existentes se pueden compensar con los saldos acreditados por otras de ellas, con el consiguiente ahorro financiero dado que, como es sabido, siendo de aplicación el régimen general únicamente cabría obtener la devolución de dichos saldos a compensar en la última autoliquidación del año.

Por otra parte, y tal y como tendremos oportunidad de analizar, el presente régimen permite optar por una modalidad del mismo que cabría calificar como “ampliada” o “superior” y en la que se constituye un sector diferenciado para las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas entre las entidades del grupo y realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. Dentro de estas operaciones internas del grupo la base imponible queda cuantificada en el coste de los bienes y servicios utilizados para llevarlas a cabo siempre que, al adquirirlos o importarlos, se hayan soportado efectivamente cuotas procedentes del Impuesto.

Concretamente siendo de aplicación esta segunda modalidad avanzada la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios intragrupo viene determinada por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente en su realización por los que se haya soportado IVA, constituyendo dichas operaciones intragrupo un sector diferenciado a efectos de determinar su régimen de deducción y existiendo la posibilidad de renunciar al conjunto de exenciones establecidas en el art. 20. Uno de la Ley 37/1992 y no sólo a las inmobiliarias, tal y como sucede en el régimen general.

Así las cosas, son dos los sistemas de aplicación del régimen previstos por el legislador español. Un primer sistema basado fundamentalmente en la compensación de saldos (nivel básico) en el que la entidad dominante del grupo debe presentar una autoliquidación periódica de los importes resultantes de las declaraciones individuales mensuales que deben confeccionar todas y cada una de las entidades del régimen especial y un segundo sistema que supone la constitución de un sector diferenciado respecto de las operaciones dentro del grupo, determinándose la base imponible de dichas operaciones dentro del grupo en función del coste de las mismas, esto es, tratándose de manera específica las operaciones intragrupo y, en particular, las relativas a la determinación de la base imponible (nivel avanzado).

Por otra parte conviene precisar que esta opción por el llamado “nivel superior” exige controlar los costes originados en las operaciones *intra* grupo localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, previéndose a este respecto la exigencia de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación y estableciéndose un conjunto de consideraciones de carácter genérico en relación con cuestiones tales como la necesidad de emplear criterios razonables de imputación, la obligatoriedad de que se refleje la utilización de los bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo, la inclusión de una memoria sobre los criterios utilizados (que deben ser homogéneos para todas las entidades del grupo) o la obligación de conservar el referido sistema de información analítica durante el plazo de prescripción del Impuesto.

De conformidad con la Disp. Adic. 7^a.1 de la Ley 36/2006, el régimen especial español de los grupos de entidades en el IVA es de aplicación en relación con las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir del 1 de enero de 2008.

Es un hecho cierto que la normativa comunitaria habilita al conjunto de los Estados miembros para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Así lo establece el art. 11 de la Directiva 2006/112, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que vino a derogar a la antigua Sexta Directiva en materia de IVA,⁶ y que permite que los sujetos

6. Dispone concretamente el citado precepto de la Directiva 2006/112/CE (antiguo art. 4, apartado 4, párrafo segundo de la Sexta Directiva de IVA) que “*Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido cada Estado*

pasivos vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejen de ser considerados sujetos pasivos independientes a efectos del IVA para convertirse en un sujeto pasivo único, pudiendo dichos sujetos pasivos estrechamente vinculados fusionarse en un único sujeto pasivo a efectos de aplicación del Impuesto.

Por tanto, si bien la normativa comunitaria no había establecido un régimen especial para los grupos de entidades, la Directiva 2006/112/CE sí que contempla, a través de su art. 11, una autorización a los Estados miembros en virtud de la cual tuvo lugar el desarrollo de este régimen especial en nuestro Derecho interno, disponiendo el citado precepto que *“Previo consulta al Comité consultivo del IVA (...) cada Estado miembro quedará facultado para 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”*.

En consecuencia, al amparo del ordenamiento comunitario en principio, la existencia del régimen especial resulta opcional para cada uno de los Estados miembros, pudiendo estos solicitar la inclusión del mismo en su Derecho interno o no previa consulta al Comité Consultivo del IVA. Con carácter adicional el presente régimen no es calificado como un “régimen especial” del IVA por la citada Directiva, al no figurar entre los incluidos bajo esta rúbrica en el Título XII de aquélla. En definitiva, la Directiva únicamente alude a la posible existencia del citado régimen, calificando al grupo como sujeto pasivo del Impuesto.

Ciertamente no ha sido ésta la opción ejercida por el legislador español, en tanto en cuanto el presente régimen especial no se identifica con la conclusión alcanzada en el citado precepto comunitario. Sin embargo, el citado art. 11 de la Directiva 2006/112/CE constituye la norma comunitaria que más se acerca al vigente régimen especial.

En resumen, el presente régimen especial de los grupos de entidades en el IVA diseñado en España constituye un régimen optativo o voluntario. Ha de adoptarse expresamente a través de su aplicación, debiendo optarse además entre el nivel de aplicación general y el avanzado o especial. Se trata además de un régimen que presenta un carácter discrecional en lo referente a su composición ya que, a tenor de lo establecido por el art. 163 *quinquies* a *septies*, será el grupo de entidades quien decida cuáles se incluyen y cuáles no.

De cara a su aplicación no se excluye ningún sector de actividad, a diferencia de lo que sucede en otros países de la Unión Europea. Dicho régimen presenta además un carácter totalmente independiente respecto del régimen de consolidación fiscal que establece el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Las operaciones realizadas intragrupo se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IVA. Las operaciones intragrupo en el Impuesto sobre Sociedades se eliminan a través de los oportunos ajustes, mientras

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 con anterioridad establecía el párrafo segundo del apartado 4 del art. 4 de la antigua Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de IVA que cada Estado miembro queda facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Precisaba no obstante la citada Directiva que ello había de ser así sin perjuicio de la consulta prevista en su art. 29, que creaba el llamado “Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido”, integrado por representantes de los Estados miembros y de la Comisión y presidido por un representante de esta última. Su principal finalidad era la de resolver todos los supuestos de consulta obligatoria establecidos en dicha Directiva, además de examinar todas aquellas cuestiones planteadas por su Presidente, a iniciativa propia o a petición de los representantes de los Estados miembros relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias relativas al IVA.

que el IVA se establece un criterio especial para este tipo de operaciones, manteniendo éstas su propia sustantividad y efectos.⁷

Tal y como tendremos ocasión de analizar con detenimiento a lo largo del presente trabajo, dentro de nuestro ordenamiento interno, y tal y como se desprende del art. 163 *quinquies*.Tres LIVA, una sucursal, por sí misma, no puede ser una entidad dependiente en el régimen especial del grupo de entidades. Podría no obstante ser entidad dominante del grupo, siempre y cuando cumpla con un conjunto de requisitos, dentro de los cuales destaca el relativo a la afectación de cierto volumen de participaciones del resto de entidades del grupo.⁸

De acuerdo con lo establecido en el art. 163 *octies*.Dos de la LIVA en su vigente redacción cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno. Y ello a pesar de que el art. 11 de la Directiva IVA establece la consideración del grupo como si fuera un único sujeto pasivo. De este modo la pertenencia a un concreto grupo fiscal no altera la naturaleza de las obligaciones fiscales, formales y materiales que sus partícipes mantengan en relación con terceros ajenos al grupo, así como tampoco los parámetros del IVA y sus reglas.

2. Características generales del régimen especial español en su modalidad “básica”.

El presente régimen especial es objeto de regulación en los arts. 163.*quinquies* a 163.*nonies* de la Ley del IVA, así como en los arts. 61.*bis* a 61.*sexies* del Reglamento regulador del citado Impuesto, habiendo entrado en vigor el 1 de enero de 2008.

Su aplicación posibilita la obtención de unos beneficios en la gestión del Impuesto por parte de los grupos de entidades, si bien las opciones susceptibles de ser ejercitadas por el grupo podrían conducir a un resultado que fuese más allá de dicho objetivo.

A priori la opción por la aplicación del presente régimen representa un beneficio en el funcionamiento financiero del grupo ya que, al optarse por su aplicación y presentarse una única declaración-liquidación conjunta por el conjunto de las entidades del mismo, pueden compensarse los flujos financieros existentes entre la Administración tributaria y las distintas entidades del grupo. Así, por ejemplo, en el supuesto de que el resultado de una de ellas fuese a compensar y el de otra resultase a ingresar, al presentarse la declaración única se produciría el no ingreso total o parcial del saldo de la entidad con resultado a ingresar, originándose así una importante ventaja financiera respecto del régimen general, tal y como sucede en el llamado nivel básico, al que posteriormente tendremos ocasión de referirnos en profundidad.

7. Véase a este respecto MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G., “Los grupos empresariales en el Derecho Tributario: pasado, presente y futuro”, ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com).

8. En el citado art. 163 *quinquies*.Tres de la LIVA se establecen los requisitos o circunstancias necesarios para considerar a una entidad como dependiente a efectos de la aplicación del régimen especial. Señala el citado precepto en su vigente redacción 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 las letras b) y c) del apartado anterior. En ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente*”. De cara a la consideración de una entidad como dependiente ha de tratarse de un empresario o profesional distinto de la entidad dominante. A diferencia de lo que sucede con el concepto de entidad dominante (respecto de la cual se exige la concurrencia de personalidad jurídica) en las dominadas sólo se exige la condición de empresario o profesional, con independencia de que tenga o no personalidad jurídica, excluyéndose no obstante de manera expresa a los establecimientos permanentes que estén establecidos en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI). Con carácter adicional la entidad dominante ha de poseer una participación en la misma de al menos el 50% y mantenerse durante todo el año natural. Finalmente la entidad debe encontrarse establecida en el TAI.

Ahora bien dentro del presente régimen se contempla igualmente el ejercicio de una segunda opción, a resultas de la cual se tributa por las operaciones externas del grupo, contemplándose especialmente las operaciones realizadas dentro del mismo. Significa ello que en las operaciones internas el grupo actuará como un único sujeto pasivo, despreciándose el valor añadido en la realización de dichas operaciones, el cual tributará exclusivamente cuando salgan del grupo de entidades. Queda contemplado así el grupo de entidades como un centro único de decisiones económicas, esto es, como una unidad, siendo su tratamiento en el IVA el de un sujeto único. Así sucede en el llamado nivel avanzado del presente régimen especial.⁹

En líneas generales nos hallamos ante un régimen de carácter voluntario. En efecto, en art. 120 de la LIVA configura a este régimen como voluntario u optativo por parte de los sujetos pasivos que integran el grupo de entidades. Y, por su parte, el art. 163.*quinquies*. Uno de la citada Ley señalaba que “podrán” aplicar este régimen los empresarios o profesionales que formen parte del grupo de entidades. Tal y como precisaba el citado precepto en su redacción anterior a la reforma introducida por la Ley 28/2014 el régimen especial del grupo de entidades era de aplicación voluntaria para *“los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto”*.

Esta circunstancia relativa al carácter voluntario ha de ser interpretada en un doble sentido. En primer lugar, ha de optarse de manera expresa por su aplicación. La opción por su aplicación resulta pues voluntaria y, una vez ejercitada la opción por el régimen, dentro del mismo podrá optarse, a su vez, por delimitar su alcance, debiendo diferenciarse la existencia de dos niveles de cara a su puesta en funcionamiento: uno primero de carácter general, caracterizado por la compensación de saldos entre las liquidaciones de las entidades que integran el grupo, y otro especial por el que debe optarse igualmente, y que supone un tratamiento especial de las operaciones intragrupo cuya finalidad no es otra que la de dejar sin gravamen el valor añadido dentro del grupo, de forma tal que la tributación se difiere al instante en que las entidades se relacionan con terceras personas ajenas al grupo.

Y, en segundo término, a la hora de proceder a la configuración del grupo el legislador parece haber adoptado una evidente discrecionalidad, hasta el punto de que la delimitación del grupo no exige de la previa autorización administrativa, dejándose además a la voluntad del mismo decidir qué entidades van a aplicar el régimen especial y cuáles no. En efecto, pueden elegirse las sociedades que, cumpliendo el requisito de participación establecido por el art. 163 *quinquies*. Uno de la LIVA, formen parte del grupo a efectos de aplicar este régimen especial. Basta para ello un somero análisis de los arts 163 *quinquies* a *septies* de la Ley, que permiten delimitar el ámbito subjetivo de aplicación y el perímetro del grupo.

Concretamente es el art. 163 *quinquies* el encargado de definir el llamado “grupo de entidades” como el formado por la entidad dominante y por todas aquellas entidades que tengan la condición de entidades dependientes de aquella. Señalaba el citado precepto en su anterior redacción que

9. Téngase presente además que se trata de un régimen independiente del régimen de consolidación fiscal regulado en la LIS. Ambos regímenes difieren, en primer lugar, en lo que respecta a su ámbito subjetivo (la existencia de grupo en el IS no tiene por qué implicar la existencia de grupo en el IVA, siendo su delimitación distinta), así como en lo referente a: la condición de sujeto pasivo (en el IVA las entidades integrantes del grupo mantienen la condición de sujetos pasivos, a diferencia de lo que sucede en el régimen del IS, en el que la condición de sujeto pasivo del Impuesto recae sobre el grupo); la delimitación geográfica (el ámbito de aplicación de ambos impuestos presenta un carácter esencialmente diverso); la tributación de las operaciones intragrupo (a pesar de que en el IVA estas operaciones intragrupo presentan un tratamiento específico no desaparecen); a las formas de integración existentes (en el IVA resulta posible su aplicación a través de dos niveles, básico y avanzado); y al cumplimiento de las obligaciones formales que han de ser observadas para delimitar el grupo (como tendremos ocasión de precisar, los acuerdos requeridos para acogerse a este régimen especial del IVA no exigen acuerdo de la Junta de Accionistas, resultando suficiente con el acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente).

”Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

Dos. Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por ciento del capital de otra u otras entidades.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

(...).”¹⁰

Desde el punto de vista de esta concreción subjetiva se plantea ya la existencia de una primera restricción: las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de las entidades del grupo han de radicar en el TAI. Y a este respecto cabe recordar que, si atendemos al art. 3 de la Ley 37/1992, encargado de concretar este concepto, ha de excluirse a Canarias, Ceuta y Melilla, territorios todos ellos donde no se aplica el IVA. Por tanto, desde esa perspectiva del ámbito de aplicación conviene tener presente la previsión establecida en el art. 2 de la Ley del IVA en lo relativo a los territorios forales que, tal y como han señalado DE BUNES IBARRA y SÁNCHEZ GALLARDO,¹¹ exigirá alguna precisión normativa sobre los efectos del régimen en el caso de grupos integrados por entidades ubicadas tanto en territorio común como en los citados territorios.

10. En cambio de acuerdo con la vigente redacción de este precepto en sus dos primeros apartados *”Uno. Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto. Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.*

Dos. Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

No obstante lo previsto en el apartado uno anterior, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores.”

11. DE BUNES IBARRA, J. M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., “Novedades en el IVA para 2007”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 289, 2007, pág. 31.

En segundo término, exige la norma española que la sociedad dominante posea un porcentaje mínimo de participación en el capital del 50% con respecto a las dominadas. Atendiendo a esta circunstancia cabría estimar la posibilidad de que una determinada sociedad pueda llegar a formar parte de dos grupos si no fuera por la expresa prohibición legal existente en el sentido de que dicha circunstancia se produzca. Y es que ninguna entidad o establecimiento permanente podrá formar parte de más de un grupo.¹²

Lo que no resultará posible, a la luz de esta prohibición de aplicar el régimen especial del grupo de entidades a aquéllas que tengan sedes de actividad o establecimientos permanentes situados fuera del TAI, es que se lleven a cabo operaciones entre entidades del grupo ubicadas fuera del citado territorio y en las que la entidad integrante de aquél que resulte propietaria de esas sedes o establecimientos situados fuera adquiera la consideración de establecida en el Estado de que se trate. Piénsese que ello supondría adquirir la condición de sujeto pasivo de dichas operaciones en el referido Estado, de manera que parte del IVA repercutido, soportado o satisfecho por operaciones celebradas entre entidades del grupo terminaría por no incorporarse a declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria española.

Por otra parte conviene no olvidar que dentro del IVA se sigue un “criterio de territorialidad” de conformidad con el cual individualmente cada sujeto pasivo ha de declarar las cuotas de IVA devengadas en el territorio de aplicación del Impuesto, detrayendo de ellas las cuotas soportadas o satisfechas en el mismo territorio. En toda declaración-liquidación de IVA presentada ante la Administración Tributaria española han de incluirse siempre las cuotas devengadas y soportadas o satisfechas en el TAI. Ahora bien, ello no determina necesariamente la existencia de una correlación entre las cuotas soportadas o satisfechas y las devengadas.

2.1. Condiciones específicas que han de concurrir dentro del grupo para la aplicación del régimen especial.

Al amparo de lo establecido en el art. 163.*sexies* de la Ley 37/1992 se regulan un conjunto de condiciones que han de darse dentro del grupo para la aplicación del régimen, regulándose la forma de ejercicio de las opciones en el art. 163.*nonies* de la citada Ley.¹³ Y es que, además de cumplirse con

12. ¿Significa ello que no podrán realizarse operaciones desde el exterior? En nuestra opinión así es. Ahora bien, una entidad del grupo podrá realizar entregas de bienes con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea o desde terceros países. E igualmente podrá prestar o recibir servicios desde cualquier lugar, sin que ello afecte a la aplicación del presente régimen especial. Incluso cabría la posibilidad de que una entidad del grupo lleve a cabo operaciones que se entiendan localizadas en otro Estado.

13. De acuerdo con lo dispuesto por este precepto de la LIVA “Uno. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades tendrán las obligaciones tributarias establecidas en este Capítulo.

Dos. 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.

Tres. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2ª. del apartado siguiente.

Cuatro. La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

(...)

2ª. 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. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen 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.

los requisitos de la participación en la serie de entidades dominadas (existencia de los tres vínculos, personalidad jurídica, etc.), al objeto de constituir un grupo se requiere además que, de manera individual, los entes que vayan a formar parte del mismo opten expresamente por su integración.

¿Cuáles son estos requisitos a cumplir? En primer lugar, el régimen se aplica cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el art. 163.*quinquies* (a los que posteriormente nos referiremos al analizar el ámbito subjetivo de aplicación) y opten por su aplicación. En todo caso la aplicación del presente régimen especial queda condicionada a su aplicación por la entidad dominante (art. 163.*Sexies.Uno*). De acuerdo con lo dispuesto por este precepto en su vigente redacción “*El régimen especial del grupo de entidades se aplicará cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación. La opción tendrá una validez mínima de tres años, siempre que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia, que se efectuará conforme a lo dispuesto en el artículo 163 nonies.cuatro.1.ª de esta Ley. Esta renuncia tendrá una validez mínima de tres años y se efectuará del mismo modo. En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante*”.

La opción presenta una validez mínima de tres años, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial ya que, en otro caso, quedarán excluidos del régimen. Dicho plazo ha sido diseñado como de permanencia mínima, debiendo de respetarse igualmente en el supuesto de que se solicite la renuncia, si bien en este caso afectará al lapso temporal durante el cual no pueda volver a solicitarse el alta en el régimen especial. Distinto será, en cambio, el supuesto de una sociedad del grupo que no se hubiese incorporado al régimen cuando otras del mismo grupo decidiesen aplicarlo. En este último supuesto, una vez que se cumplan los restantes requisitos previstos en el art. 163.*quinquies* (formar parte del perímetro subjetivo, acuerdo del consejo de administración, etc.), podrá acogerse el régimen mediante la presentación por parte de la entidad dominante del Modelo 309.¹⁴

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

Ocho. Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria.”

14. En este sentido se pronunció la DGT, por ejemplo, en su contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2008, a través de la cual se analizó la cuestión relativa a si determinados sujetos pasivos que, formando parte de un grupo de entidades, no optaron inicialmente por la aplicación del régimen, se encontraban obligados a esperar tres años para su aplicación o si, por el contrario, podían ejercitar dicha opción al año inmediato siguiente. Adviértase por tanto que no se estaba planteando la cuestión relativa a nuevas incorporaciones al grupo, sino el caso de unas entidades que ya formaban parte del mismo pero que, sin embargo, deciden aplicar el régimen especial con posterioridad a las demás. Pues bien, a juicio de la DGT resulta de aplicación en el presente supuesto la letra c) del apartado 9 de la Orden EHA/3434/2007, posteriormente modificado por la Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, si bien la citada letra c) conservó la misma dicción. Dicha letra, cuya redacción no resulta excesivamente afortunada, se refiere a las incorporaciones de entidades a un grupo que aplique el régimen especial. Por su parte la letra d) del referido precepto se refiere a la incorporación de entidades de nueva creación a un grupo que viniese aplicando el régimen especial, estimando a tal efecto la DGT que es la letra c) la que corresponde aplicar en el supuesto planteado, debiendo estimarse la misma referida a los supuestos de incorporaciones al perímetro subjetivo de un grupo ocurridas durante el mes de diciembre. En consecuencia, la sociedad dominante del grupo que pretenda la aplicación del régimen especial ha de presentar el Modelo 039 durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se pretenda dicha aplicación. Por su parte en su Resolución de 30 de diciembre de 2008 se refirió la DGT al caso de una mutualidad de previsión social que pretendía acogerse, junto con otra entidad en la que participaba, al régimen especial del grupo de entidades. Dicha entidad dependiente prestaba servicios sanitarios exentos a personas físicas mutualistas de la consultante. Ciertamente en la contestación facilitada por la DGT no se aclara, debido a falta de información, si la aplicación del régimen resulta o no correcta, ya que se desconoce si las entidades implicadas cumplían o no los requisitos. No obstante, en el supuesto de que procediese tal aplicación se analiza la posibilidad de renunciar a las exenciones del art. 20.uno de la LIVA. Señala la DGT en la citada Resolución que esto solo resultará posible (a excepción de las operaciones inmobiliarias recogidas en el art. 20.dos de la LIVA) tratándose de operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial y que hayan optado por la aplicación del nivel avanzado del mismo. En cambio, tratándose de aquellas otras operaciones realizadas entre entidades del grupo y otras personas o entidades no pertenecientes al

Una vez ejercitada esta opción la misma se entiende prorrogada, salvo renuncia, la cual presenta a su vez una validez mínima de tres años. Los acuerdos individuales existentes (piénsese que en el supuesto de que alguna entidad del grupo que cumpla con el conjunto de requisitos exigidos no adoptase este acuerdo individual en tiempo y quedaría excluida del ámbito de aplicación del régimen especial) han de ser adoptados por el consejo de administración u órgano que ejerza una función equivalente de la entidad respectiva (como pueda ser el caso de los Establecimientos Permanentes, de las comunidades de bienes, de una Unión Temporal de Empresas, etc.), en el supuesto de que aquella no tuviese consejo, debiendo estarse a las circunstancias concurrentes en cada caso.¹⁵

Aquellas entidades que, en lo sucesivo, se integren en el grupo y que decidan aplicar el régimen especial han de cumplir las obligaciones anteriormente reseñadas antes del inicio del primer año natural en el que dicho régimen resulte de aplicación. La eventual falta de adopción en tiempo y forma de los referidos acuerdos determinaría la imposibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades por parte de aquellas entidades en las que falte el acuerdo, sin perjuicio de su aplicación, en su caso, al resto de entidades del grupo. Y, por lo que respecta a la renuncia al régimen, la misma ha de tener lugar mediante comunicación de la entidad dominante a la Administración tributaria, debiendo ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en lo referente a las renunciaciones individuales, presentando una validez mínima de tres años.¹⁶

Dispone el art. 94.uno.2º de la Ley 37/1992 que generan derecho a deducir las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubiesen efectuado en el interior del mismo. Y, a efectos del cálculo de la regla de prorata, precisa el art. 104.cinco de la LIVA que en las ejecuciones de obra y prestaciones de servicios realizadas fuera, la cuantía a tener en cuenta de cara al cálculo del denominador y, en su caso, del numerador de la fracción, será la integrada por la parte de la contraprestación obtenida que resulte equivalente al porcentaje de los costes que hayan sido soportados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, a la hora de justificar esta imposibilidad de que entidades con sede de actividad o establecimientos permanentes situados fuera del TAI puedan formar parte del grupo conviene tener presente que, en definitiva, nos hallamos ante un régimen de compensación automática entre las entidades que forman parte de aquél de manera que, al acumularse los saldos individuales, se están uniendo el conjunto de cuotas devengadas procedentes de todas las entidades del grupo, detrayéndose a continuación las cuotas soportadas o satisfechas por dichas entidades. Y ello con independencia de que también se persiga aumentar la neutralidad del Impuesto con la finalidad de que éste no interfiera en las decisiones que se adopten sobre adquisiciones e importaciones o ventas

mismo habrán de aplicarse las reglas generales del Impuesto, sin que el régimen especial produzca efecto alguno a estos efectos. Concretamente, en el supuesto planteado en la citada Consulta las operaciones exentas cuya renuncia se pretende constituyen prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria a favor de personas físicas que, en consecuencia, no forman parte del grupo y se encuentran excluidas del ámbito de aplicación de las operaciones del régimen especial. En dichas circunstancias estas prestaciones de servicios quedan sujetas a las reglas generales del Impuesto, no permitiéndose la renuncia a la exención de dichos servicios. En todo caso no es necesario que transcurran tres años para optar al mismo nuevamente.

15. Así, en el primer supuesto planteado (el del establecimiento permanente), el órgano equivalente lo sería el administrador o administradores, que deberán estar inscritos en el Registro Mercantil, tal y como precisa el art. 297.2 del Reglamento del Registro Mercantil al regular la inscripción de las sucursales y empresarios extranjeros. Tratándose de una Unión Temporal de Empresas (UTE) habrá de estarse a la regulación mercantil específica de las mismas. Y, en el caso de las comunidades de bienes, a lo dispuesto en el Código Civil.
16. A los efectos del cumplimiento de este conjunto de obligaciones formales, y de acuerdo con lo dispuesto en el art. 163.nominies de la LIVA, se atribuye a la entidad dominante la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria, debiendo cumplirse en tal concepto las obligaciones tributarias materiales y formales específicas derivadas de la aplicación del presente régimen especial. Recuérdese además que, tal y como precisa el art. 61.bis del RIVA, la aplicación del régimen se realiza siempre a partir del comienzo del año natural, si bien se prevé la posibilidad de iniciarlo antes en el caso concreto de aquellas entidades de nueva creación que se incorporen al grupo. Véase en este sentido la contestación de la DGT a Consulta de 16 de diciembre de 2008.

y prestaciones de servicios.¹⁷

De este modo, si se permitiese que sociedades con sedes de actividad o Establecimientos Permanentes (EPs) ubicados fuera del territorio de aplicación del IVA pudieran formar parte del grupo se originaría un grave problema de falta de neutralidad, no ya sólo entre aquellas entidades radicadas exclusivamente en el TAI y acogidas al presente régimen especial, sino también entre aquellas otras entidades del grupo que tuvieran sedes de actividad o establecimientos situados fuera del mismo.¹⁸

En suma, si bien el presente régimen podrá ser aplicado por cualquier grupo, con independencia de las actividades empresariales que realicen, resulta exigible que las entidades que lo integren se encuentren localizadas en el TAI, de manera que las operaciones intragrupo habrán de localizarse, en principio, en el Territorio de Aplicación del Impuesto, aun cuando también pudieran existir operaciones cuyas reglas de localización resultasen distintas. Todas las sedes y establecimientos han de radicar en el territorio de aplicación del Impuesto. Y en base a ello cabe entender, en ausencia de una mayor precisión legal, que resultará posible decidir en qué grupo se integra la entidad dependiente.

Lógicamente el grupo queda integrado por sociedades, sin que puedan formar parte del mismo personas físicas. Y todo ello sin perjuicio de la eventual integración de otras entidades de naturaleza diversa a la societaria, posibilidad que estimamos factible en tanto en cuanto se cumpla el requisito de participación en el capital anteriormente indicado.

Tal y como hemos señalado con anterioridad, uno de los principales objetivos perseguidos a través de la aplicación del régimen especial diseñado por el legislador español ha sido el de alcanzar un mayor grado de neutralidad en el Impuesto, al objeto de que este no llegue a condicionar en modo alguno la adopción de decisiones empresariales en cuanto a la forma de llevar a cabo operaciones entre las compañías del grupo. Pues bien, la opción por el presente régimen especial permitirá a estas entidades aplicar un sistema específico de determinación de la base imponible en virtud del cual se repercutirá el IVA dentro del grupo únicamente por la cuantía de las cuotas que hubiese soportado la sociedad que realice la operación, careciendo de relevancia a este respecto que las prestaciones se contraten a una sociedad del grupo o que se efectúen con los medios propios de la sociedad destinataria.

Dicha opción se ve complementada además mediante la aplicación de un régimen específico de deducciones y con la facultad de renunciar al disfrute de determinadas exenciones en aras, por ejemplo, de facilitar la financiación intragrupo, no perjudicándose además el derecho a deducir perteneciente a ninguna de las sociedades del grupo.

17. Así, por ejemplo, si un determinado grupo integrado por varias sociedades necesitase adquirir un inmueble a principios de año con la finalidad de instalar en él sus oficinas, lo más probable es que la adquisición del mismo se lleve a cabo por aquella entidad que pueda absorber con mayor facilidad la deducción de las cuotas soportadas, esto es, por una sociedad que no presente saldo a compensar y que, en consecuencia, no deba esperar al final del ejercicio para obtener la devolución.

18. A esta situación se refiere RODRÍGUEZ VEGAZO, A. J., "El régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA", *Carta Tributaria*, núm. 5, 2007, pág. 5, en los siguientes términos: "la decisión a tomar ante una adquisición, importación, entrega o prestación, sería entonces la de determinar si interesa que la realice una de las sedes o establecimientos permanentes situados fuera, para generar así cuotas devengadas o soportadas o satisfechas fuera del territorio de aplicación del Impuesto, que (...) no habrían de declararse ante la Administración española ni, por supuesto, se incorporarían a las declaraciones-liquidaciones agregadas".

3. Análisis específico del denominado “nivel superior” o “modalidad ampliada” del régimen especial español del grupo de entidades.

Analicemos a continuación el llamado “nivel superior” (la denominada “modalidad ampliada” del régimen especial), cuya aplicación queda supeditada al acuerdo individual de opción adoptado por los Consejos de Administración u órganos que ejerzan una función equivalente de todas y cada una de las entidades antes del inicio del año natural en que vaya a resultar aplicable. Se requiere así que todas las personas que hubieran acordado aplicar el régimen especial, en el seno de cada grupo, hayan acordado entrar en el nivel avanzado de dicho régimen especial. Dicho de otro modo, no resultaría posible que en el seno de un determinado grupo constituido a efectos del presente régimen especial determinadas entidades únicamente aplicasen el nivel básico, procediendo en cambio otras entidades a aplicar el régimen especial completo, incluyendo su nivel básico y el nivel avanzado.

Si alguna de las entidades no optara por su aplicación quedaría excluida del grupo, sin que ello impida su aplicación a las demás. Esta opción, que debe ser ejercitada durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, ha de comunicarse por parte de la entidad dominante a la Administración Tributaria, presentando una validez mínima de 3 años y entendiéndose prorrogada salvo renuncia, que ha de realizar la entidad dominante y que asimismo produce efectos por un plazo mínimo de 3 años.

Es concretamente el art. 163.*sexies*.Cinco de la LIVA el que permite al grupo de entidades optar por la aplicación de lo dispuesto en los apartados Uno y Tres del art. 163.*octies*, precepto en el que se regulan las reglas características de esta especialidad. A tal efecto, y de conformidad con lo dispuesto en el art. 163.*nonies*.Cuatro, la entidad dominante habrá de comunicar esta opción, que deberá ejercitarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Como se ha indicado la opción queda referida al conjunto de las entidades que apliquen el régimen especial y que formen parte del mismo grupo de entidades, debiendo ser adoptada por los Consejos de Administración (u órganos que ejerzan una función equivalente) de las entidades respectivas antes del inicio del año natural en el que fuese a resultar de aplicación el régimen especial, y presentando la opción ante la Administración tributaria, como se ha indicado, la sociedad dominante. La opción podrá ejercitarse además de forma simultánea a la opción por la aplicación del régimen especial o con posterioridad al inicio de la misma, lo que implica que no pueda existir una parte del grupo que aplique el nivel básico y otra parte que aplique el nivel avanzado.¹⁹

A esta voluntariedad que caracteriza a la inclusión en el régimen ha de añadirse la existencia de voluntariedad en cuanto al ámbito de aplicación del mismo. Y es que cabe la posibilidad de que el grupo de entidades opte por el nivel especial del régimen que supone, tanto la aplicación del tratamiento especial de conformación de la base imponible en las operaciones *intragrupo*, como la consideración de estas operaciones como un sector diferenciado de la actividad y la facultad de renuncia a las exenciones del art. 20.Uno. de la LIVA. La aplicación de este nivel del régimen lleva asimismo aparejada la obligación de llevar un sistema de información contable analítico.²⁰

La opción por parte del grupo respecto de este segundo nivel de aplicación que, como se ha indicado, deberá tener lugar en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto) exige

19. En efecto todas las entidades del grupo deberán aplicar, bien el nivel básico o bien el nivel avanzado.

20. La no llevanza o conservación de tal sistema es considerada por el legislador como una infracción tributaria grave de la entidad dominante, concretándose la sanción en multa proporcional del 2% del volumen de operaciones del grupo. Por su parte las inexactitudes u omisiones que pudieran plantearse en el referido sistema son consideradas como infracción tributaria grave de la misma entidad, siendo sancionada con una multa pecuniaria del 10% del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

que todas y cada una de las entidades integrantes manifiesten su voluntad en este sentido, procediendo a la adopción del pertinente acuerdo en sus Consejos de Administración. En otras palabras, es obligatorio que la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial opten por esta “modalidad ampliada”. Dentro del grupo no puede haber entidades que tengan un sector diferenciado para las operaciones internas realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y otras entidades que no.²¹ Y la falta de ejercicio en forma y tiempo implicaría la imposibilidad de aplicar este nivel avanzado, al igual que sucede respecto del nivel básico o simplificado.

La opción presenta una validez mínima de un año natural y se entiende prorrogada salvo renuncia, que adquiere igualmente una validez mínima de un año. Significa ello que el grupo de entidades podrá aplicar este nivel avanzado en los ejercicios que estime conveniente y renunciar al mismo para los que considere que su aplicación no resulta beneficiosa, ya que la validez en un caso u otro es de un año. De este modo su aplicación podría tener lugar perfectamente de manera alternativa por años naturales.²²

Tal y como ha puesto de manifiesto RODRÍGUEZ VEGAZO llama la atención el hecho de que el legislador no haya establecido períodos mínimos durante los cuales el grupo quede vinculado por la opción elegida respecto de esta “modalidad ampliada” a la que nos referimos, a diferencia de lo que sucede si se ejercita la opción por el régimen general (en este último caso opción y renuncia se realizan por un período mínimo de tres años). Coincidimos con el citado autor en que lo más lógico es que la opción por esta modalidad se efectúe en los mismos términos que la opción general, representando únicamente un matiz adicional a la opción por este último régimen.²³

4. Alcance de la reforma introducida en su día por la ley 28/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la ley del iva.

Como a estas alturas es sobradamente conocido la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, procedió en su día a modificar el régimen especial del grupo de entidades aplicable dentro del Impuesto sobre el Valor Añadido con la finalidad de incorporar a la Ley 37/1992 la exigencia de tres órdenes de vinculación (económica, financiera y de organización), a las entidades del grupo, ajustándose así a la dicción de la Directiva de IVA.

Con carácter general la llamada vinculación financiera exige un control efectivo de la entidad a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las mismas. A efectos de mera aclaración, se señala que las operaciones realizadas en este régimen especial no pueden tenerse en cuenta a efectos de cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado, al margen del régimen especial del grupo de

21. Y así como para optar al régimen especial algunas entidades dependientes pueden quedar fuera del grupo, todas aquellas que hubiesen optado por el régimen especial (o, en su caso, ninguna de ellas) podrán optar por la modalidad “ampliada”. Pero no unas sí y otras no.

22. Téngase presente además que las entidades del grupo podrán optar además por aplicar la prorrata general o especial dentro del sector diferenciado creado por la aplicación de este nivel avanzado. A esta cuestión tuvimos ocasión de referirnos en nuestro trabajo “A vueltas con el procedimiento que ha de seguirse en el IVA para la imputación de cuotas derivadas de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades en su nivel avanzado”, *Boletín de Crónica Tributaria*, núm. 6, 2010.

23. RODRÍGUEZ VEGAZO, A. J., “El régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA”, ob. cit., pág. 16. A la hora de defender este criterio se apoya el autor en el dato de que nada se dice respecto de la posibilidad de renuncia a esta modalidad “ampliada”, regulándose únicamente por el legislador la renuncia a la aplicación del régimen especial.

entidades. No obstante lo anterior, se establece un régimen transitorio que permitirá a los grupos existentes adaptarse a los nuevos requisitos a lo largo del año 2015.²⁴

Al amparo de la citada reforma los apartados Uno y Dos del art. 163 *quinquies* de la LIVA quedaron redactados de la siguiente forma: "Uno. Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

Dos. Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

No obstante lo previsto en el apartado uno anterior, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, porque su actividad se limite a la mera posesión de las acciones o participaciones que ostenten en las entidades participadas, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores."

Por su parte el apartado Tres del art. 163 *octies* de la Ley 37/1992 pasó a disponer lo siguiente: "Tres. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 *sexies.cinco* de esta Ley, las operaciones a 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 efectivamente el Impuesto.

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. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado."

Ciertamente se ha de reconocer que las presentes modificaciones derivan de los Informes emitidos en su día por la Comisión Europea al respecto, respondiendo a la adecuación de la norma interna a

24. Tal y como precisa la DGT mediante contestación a Consulta de 23 de noviembre de 2015, relativa a una sociedad dominante que mantiene firmes vínculos financieros, económicos y organizativos con sus entidades dependientes, el vínculo financiero se define en referencia a un porcentaje en el capital o en los derechos de voto (superior al 50%) en el entendido que dicho porcentaje supone el control efectivo de la entidad dependiente. Dicha circunstancia conlleva que cada entidad dependiente sólo pueda tener una entidad dominante, pues una única entidad no puede estar efectivamente controlada por dos entidades. Pues bien, a juicio del citado Centro Directivo esta última apreciación va en contra de la naturaleza del régimen de grupo de entidades, expresándolo así la propia Ley cuando afirma que ninguna entidad podrá formar parte de más de un grupo de entidades. Por todo ello la Ley presupone que, una vez cumplido el vínculo financiero que garantice el control efectivo de la entidad dependiente, los requisitos de vinculación económica y organizativa también se deben entender cumplidos, si bien cabe prueba en contrario.

la dicción literal de la Directiva comunitaria, la cual establece la posibilidad de considerar como sujeto pasivo único al conjunto de entidades cuando concurren simultáneamente vínculos financieros, económicos y de organización.

En efecto la Comisión, a la hora de definir los “lazos financieros” que deben unir a la sociedad dominante con las dependientes, aludía a la existencia de una participación por encima del 50%, por ostentar la mayoría de derechos de voto.²⁵ Por su parte la letra b) del apartado Dos del art. 163 *quinquies* de la LIVA, en su redacción anterior a la otorgada por la Ley 28/2014, únicamente se refería a porcentajes de participación, directa o indirecta de al menos el 50%, obviando cualquier mención a mayorías de derechos de voto.²⁶

Concretamente el art. 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, establece que se podrá considerar como un solo sujeto pasivo a efectos del Impuesto a las personas que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.²⁷ Como ya se ha analizado la transposición de la posibilidad que establece el citado precepto se realizó en su día mediante la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que introdujo, en la LIVA los arts. 163 *quinquies* a 163 *nonies*, regulando dentro del Impuesto el régimen especial del grupo de entidades, con vigencia a partir del 1 de enero de 2008.

Pues bien, tras la reforma operada en 2014 en la regulación española del IVA se permite que sean entidades dominantes sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, resolviéndose así la problemática que planteaban las sociedades *holdings* las cuales, a pesar de no calificarse como empresarios o profesionales a efectos del IVA, podrán adquirir la consideración de entidades dominantes en el régimen especial. Y ello a pesar de que el primer inciso del art. 163 *quinquies*. Uno LIVA requiere que todas las entidades (sin diferenciar si se trata de la dominante o de las dominadas) han de ser calificadas como empresarios o profesionales. Al amparo de la citada reforma pueden formar parte del grupo, no solo entidades capitalistas, sino entes de cualquier otra modalidad o naturaleza jurídica, manifestándose en este último caso el vínculo financiero, no mediante el control del capital (al menos el 50%), sino a través de un control político concretado en más del 50% de los derechos de voto.

Los requisitos subjetivos del régimen se contemplan en el apartado Dos del primero de los citados preceptos, exigiéndose para formar parte del grupo de entidades, a efectos del IVA, que la participación directa o indirecta por parte de la entidad dominante sea, al menos, del 50% del capital de las participadas y que dicha participación se mantenga durante todo el año natural. Por tanto la LIVA sólo se refería, hasta fechas recientes, al porcentaje de participación, sin hacer referencia a la

25. Con carácter adicional la Comisión Europea, a través de sus Informes, presuponía la existencia de lazos financieros entre entidad dominante y entidades dominadas cuando existiese un contrato de franquicia que garantizara el control de una entidad sobre otra, a diferencia de lo que sucede en el ámbito de nuestra normativa interna, que no alude a la posibilidad de que franquiciador y franquiciado puedan formar un grupo a efectos de IVA si tal contrato de franquicia no lleva aparejado un porcentaje de participación en los términos descritos.

26. En este sentido inicialmente, durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley, se presentó una Enmienda parlamentaria por parte del Grupo Parlamentario Socialista, la cual finalmente no resultó aprobada, a través de la cual se planteaba la posibilidad de exigir un porcentaje de participación en la sociedad dependiente del 75%, remitiéndose a tal efecto para el cómputo de la participación indirecta a las normas establecidas en el art. 69 del antiguo TRLIS. Tal y como reconoce CASTRO DE LUNA, M. J., “Hacia un modelo contractual del concepto de grupo de sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2015 (consultado en <http://www.aranzadigital.es>, “Si se hubiera aprobado el texto definitivo en estos términos se hubiera aproximado el concepto de grupo en el IS y en el IVA”.

27. En efecto, dicho precepto de la Directiva comunitaria se refiere a la aplicación del régimen de grupos a entidades que se hallen vinculadas en los órdenes financiero, económico y organizativo, debiendo concurrir simultáneamente los tres órdenes de vinculación indicados. De este modo con efectos desde el 1 de enero de 2015 aquellas entidades que pretendan optar por la aplicación del régimen de grupos de IVA han de estar vinculadas entre sí en dichos órdenes. En caso de que falte alguno de ellos no cabrá la citada opción. Se ha de tener presente además por otra parte que el citado art. 11 de la Directiva 2006/112/CE limita la aplicación del régimen de grupos a entidades establecidas en el interior del país de que se trate, lo que determina que, en caso de ausencia de un vínculo común en forma de entidad matriz ubicada en el Territorio de Aplicación del Impuesto, no resulte posible la aplicación del régimen especial.

necesidad de vinculación en los órdenes financiero, económico y de organización, según se establece en la Directiva del IVA.

Debido a ello a través de la presente reforma se recogió, si bien con remisión a un desarrollo reglamentario al que luego nos referiremos, la consideración como grupo de entidades del formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes que se hallen firmemente vinculadas entre sí por los órdenes financiero, económico y de organización. Dicha regulación debía ser desarrollada a través del art. 61.bis, apartado 7 del RIVA, procediendo a suprimirse los apartados 4 y 5 de dicho precepto y eliminándose las nociones a empresarios y profesionales, sustituyéndolas en todo el artículo por el de entidades que formen parte del grupo.

Tuvo lugar en consecuencia la adecuación de su contenido a la regulación comunitaria del mismo, incidiendo tanto en el tipo de vinculación que tiene que existir entre las partes para que resulte aplicable el régimen especial, como en la posible inclusión dentro del citado régimen de entidades que no tengan el estatuto de empresarios o profesionales, aunque en este caso con ciertas restricciones.

Tras la reforma introducida por la Ley 28/2014 se estima que existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas. Por su parte existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, desarrollando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas. Y existe vinculación organizativa cuando concorra una dirección común en las entidades del grupo.²⁸

Se ha de precisar además que la vinculación financiera prima sobre las otras dos, teniendo así *vis* atractiva al presumirse, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

En relación con la cuestión relativa a la delimitación de entidad dominante, si bien se mantiene que deberá tener una participación, directa o indirecta, de más del 50%, se aclara en la vigente regulación que deberá existir un control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de dicha participación, en el capital o en los derechos de voto de las mismas. En efecto, se pasa a exigir que la participación por parte de la entidad dominante en las entidades dependientes sea estrictamente superior al 50%, eliminándose así la posibilidad que existía en la normativa en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014 de que con una mera participación del 50% ya resultara posible la aplicación del régimen especial. Con efectos desde el 1 de enero de 2015 la participación ha de ser estrictamente superior a dicho porcentaje, pudiendo referirse dicha participación al capital o a los derechos de voto de la entidad dependiente y debiendo admitirse su referencia a cualquiera de estos dos elementos, a condición de que se controle efectivamente la entidad dependiente.

A tal efecto se prevé expresamente, siguiendo el criterio de la jurisprudencia comunitaria, que aquellas sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales (con una clara alusión a las sociedades mercantiles de mera tenencia de acciones o de participaciones) podrán ser consideradas como entidad dominante siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en el apartado Dos del art. 163 *quinquies* de la Ley para el resto de las entidades dominantes.

Así las cosas fue objeto de modificación el art. 163.*quinquies*.Uno de la LIVA, disponiendo que se considerará como grupo de entidades el establecido entre una sociedad dominante y sus entidades dependientes que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financieros, económicos y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. De acuerdo con lo dispuesto por dicho apartado primero en su vigente redacción *“Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes,*

28. Así lo pusimos de relieve en nuestro trabajo “El nuevo régimen especial de los grupos de entidades en el IVA”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2017.

que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto. Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.”

Con carácter adicional en el apartado Dos del citado precepto se mantiene que el control efectivo en las entidades dominadas ha de ser del 50%, si bien se matiza que podrá ser en capital o en derecho de votos.²⁹

Téngase presente además que la Disposición Transitoria Única de la Ley 28/2014 dispone que aquellas entidades que estuvieran acogidas al régimen especial del grupo de entidades, y que a la entrada en vigor de la misma no cumplieran los requisitos exigidos de vinculación, podrán seguir acogidas a dicho régimen especial hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa vigente antes de la entrada en vigor de esa Ley.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a la posible necesidad de que la entidad dominante del grupo tuviera la condición de empresario o profesional, como seguramente se recordará señalaba el art. 163. *quinquies*. Dos de la LIVA en su anterior redacción que *”Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:*

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por ciento del capital de otra u otras entidades.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominantes.”

A pesar de que la Dirección General de Tributos había considerado en un primer momento a través, entre otras, de su contestación a Consulta de 10 de diciembre de 2007 que cualquier entidad, siempre que cumpliera todos los requisitos contemplados en el apartado Dos del art. 163 *quinquies*, podía ser admisible como entidad dominante, al estimar 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, dicho criterio fue objeto de rectificación posteriormente, exigiéndose que desarrollase actividad empresarial o profesional. Tal y como afirmó el citado Centro Directivo en su contestación a Consulta de 30 de noviembre de 2009 *”Dicha conclusión, diferente de la mantenida hasta la fecha por este Centro Directivo, resulta plenamente conforme con los criterios de la Comisión de las Comunidades Europeas manifestados en su Dictamen de fecha 20 de noviembre de 2009”*.

Lo cierto es, sin embargo, que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 9 de abril de 2013 (As. C-85/11, *Comisión/Irlanda*) rechazó el criterio defendido por la Comisión

29. De acuerdo con lo dispuesto por este apartado Dos del precepto *”Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes: a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado; b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas; c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural; d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante. No obstante lo previsto en el apartado uno anterior, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores”*.

basado en el citado Dictamen de 20 de noviembre de 2009.³⁰

A resultas de lo anterior la Ley 28/2014 modificó el art. 163.*quinquies*. Dos de la LIVA, en el sentido de que, siempre y cuando cumplan los restantes requisitos, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales podrán ser consideradas como entidades dominantes.

A *priori* estimamos que la introducción de dicha modificación posibilita la integración como dominantes en los grupos de entidades de las sociedades tenedoras de valores o *holdings* cabecera de los mismos. Por otro lado, dado que las operaciones intragrupo realizadas en el régimen especial del grupo de entidades constituyen un sector diferenciado para cada una de las empresas del grupo, el volumen de tales operaciones no se computará en el cálculo de la prorrata de dichas empresas. Y, en tanto en cuanto la Ley 28/2014, introdujo una modificación en el art. 101. Uno, párrafo quinto de la LIVA cuya finalidad es eliminar del cómputo de la prorrata general el volumen de operaciones realizadas en el sector diferenciado de la actividad del grupo de entidades, se modificó igualmente ese régimen especial, suprimiendo en el art. 163.*octies*. Tres, párrafo segundo, la referencia a lo dispuesto en el artículo 101. Uno, párrafo 4º.

En efecto, partiendo de la modificación efectuada del art. 101 de la LIVA sobre la deducción en sectores diferenciados, se suprime en el art. 163 *octies*. Tres, párrafo segundo de la Ley 37/1992 la alusión a lo dispuesto en el párrafo 4º del art. 101. Uno de la Ley.

Por último, en la Disposición Transitoria Única de la Ley 28/2014 se hace referencia a que aquellas entidades que a la entrada en vigor de la Ley estuvieran acogidas al régimen especial del grupo de entidades y que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación podrán seguir acogidas a dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa vigente en la actualidad. En consecuencia se otorgó un plazo que se extendió hasta el 31 de diciembre de 2015 durante el cual podrían seguir estando acogidas al régimen especial aquellas entidades que no cumplieren los nuevos requisitos de vinculación.

Resumiendo, la Ley 28/2014, de 28 de noviembre, modificó el art. 163.*quinquies* de la LIVA, encargado de regular los requisitos subjetivos del régimen especial del grupo de entidades. Al amparo de la reforma operada forman un grupo de entidades la dominante y sus entidades dependientes que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto. A tal efecto se requiere tener el control efectivo sobre las entidades del grupo a través de una participación, directa o indirecta, superior al 50% en el capital o en los derechos de voto de las mismas. Aquellas sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores.

Tal y como se desprende de la vigente redacción la nueva definición de grupo se aproxima a lo señalado en la normativa comunitaria respecto de la exigencia de que las entidades de que se trate se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.³¹ Ya en su contestación a Consulta de 12 de febrero de 2009 la DGT se había encargado de condicionar la aplicación del régimen especial a que existiera una firme vinculación financiera, económica o de organización, sin que fuese necesario la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente.

Lo cierto es, sin embargo, que en la regulación contenida en el RIVA la vinculación financiera primaba sobre las otras dos, al presumirse, salvo prueba en contrario, que si cumple ésta satisface

30. Concretamente a través de dicho pronunciamiento se analizó la cuestión relativa a si personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales pueden formar parte de un grupo a los efectos del IVA, resultando dicha posibilidad finalmente admitida al afirmar el Tribunal que del texto del art. 11 de la Directiva IVA no se deducía que no pudieran ser incluidas en un grupo de IVA personas que no son sujetos pasivos. Véase asimismo a este respecto la Sentencia del TJUE de 25 de abril de 2013 (Ass. C-86/11, *Comisión contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, C-95/11, *Comisión contra Dinamarca* y C-109/11, *Comisión contra la República Checa*).

31. Véase en este sentido MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G., "Los grupos empresariales en el Derecho Tributario: pasado, presente y futuro", ob. cit. (consultado en <http://www.laleydigital.com>).

las otras. Y ello contradecía el criterio manifestado por la Comisión Europea que, en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo contenida en el Documento COM (2009) 325 final, de 2 de julio de 2009, subrayó la necesidad de que los tres requisitos se cumplan de manera acumulativa, precisando además la forma en que han de interpretarse.

Ciertamente el régimen especial de grupos de entidades del IVA, en su redacción original, se alejaba de lo dispuesto en la Directiva 112/2006/CE del Consejo, ya que ésta se acerca más al concepto de grupo definido a efectos del Impuesto sobre Sociedades, donde las sociedades que componen el grupo son consideradas como un único sujeto pasivo, hecho éste que no ocurre a efectos de IVA. Por otra parte, el régimen especial de grupos de entidades aplicable en el IVA, al amparo de su redacción original, sólo contemplaba una participación directa o indirecta por parte de la dominante en las entidades dependientes. En cambio a resultas de la vigente redacción lo que prima es el control efectivo, que se podrá conseguir con una participación superior al 50%, o más del 50% de los derechos de voto.

Desde nuestro punto de vista la neutralidad del IVA se conseguirá por parte de aquellas entidades que opten por el nivel avanzado del régimen especial, hecho éste que sólo podrán alcanzar aquellas empresas que tengan o puedan disponer de un sistema de contabilidad analítica altamente sofisticado que les permita dar respuesta a las exigencias de la norma.

Creemos por tanto que en este punto el legislador español continuó sin asumir los objetivos del Documento COM (2009) 325 final, de 2 de julio de 2009, de la Comisión Europea, que señalaba como uno de los fundamentos del régimen especial de grupos la simplificación. Y ello en tanto en cuanto, optándose por la aplicación del nivel avanzado, dicha simplificación está lejos de lograrse.

De cualquier manera la Ley 28/2014 modificó el régimen de grupos de entidades en el IVA con la finalidad de incorporar la exigencia de los tres órdenes de vinculación (económica, financiera y de organización) a las entidades del grupo, ajustándose así a la dicción de la Directiva de IVA. La vinculación financiera exige un control efectivo de la entidad a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las mismas. A efectos de mera aclaración se señala además que las operaciones realizadas en este régimen especial no pueden tenerse en cuenta a efectos de cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado, al margen del régimen especial del grupo de entidades.

A nuestro juicio al amparo de esta reforma introducida habrá que replantearse tanto la situación actual del grupo como su vinculación financiero, económica, y de organización, teniendo presente el control efectivo de la sociedad dominante y la posible creación de grupo con una sociedad *holding* de entidad dominante. Nada se señala en cambio respecto de la posibilidad de que tenga tal condición una de las dependientes. Aquellos grupos que no cumplan con los requisitos de vinculación recogidos al efecto podrán seguir acogidos al régimen hasta el final de 2015.

5. El desarrollo reglamentario de la reforma legal de 2014: análisis de los reales decretos 1073/2014, de 19 de diciembre, y 1512/2018, de 28 de diciembre.

El Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en relación con el régimen especial del grupo de entidades, procedió a definir los diferentes órdenes de vinculación, financiera, económica y organizativa susceptibles de ser tomados en consideración, estableciendo además la presunción *iuris tantum* de que, cumplida la financiera, se entienden que se satisfacen las demás.

Teniendo en cuenta la finalidad y el funcionamiento de este régimen especial, y de acuerdo con la modificación operada en el art. 163 *octies* de la Ley del Impuesto por la Ley 28/2014 a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos, a través de la presente reforma reglamentaria se prevé la aplicación obligatoria de la prorrata especial para el régimen avanzado. Tiene lugar en consecuencia el establecimiento de la aplicación obligatoria de la regla de prorrata especial para la determinación de las deducciones cuando se realizan este tipo de operaciones (art. 61 *bis*.3 del RIVA en su redacción otorgada por el Real Decreto 1073/2014³²).

Esta obligatoriedad de la prorrata especial resulta, a nuestro juicio, coherente con la forma en la que se configura el sector diferenciado de las operaciones intragrupo. Piénsese que la delimitación del citado sector diferenciado en virtud de la cual se atiende al uso de cada bien o servicio casa mal con la aplicación de la regla de prorrata general dentro del mismo, en la que se sigue a un principio distinto, como es el de la deducción en atención a un porcentaje global que resulta de la toma en consideración del total de las operaciones del sector diferenciado. Debido a ello, una vez delimitados los bienes o servicios que, por razón de su uso específico, que puede ser total o parcial, directo o indirecto, forman parte del sector diferenciado de la actividad, la deducción del IVA soportado por ellos habrá de realizarse igualmente en atención al uso de los referidos bienes o servicios. Así se dispone con efectos desde el 1 de enero de 2015 y en relación con las cuotas soportadas a partir de dicha fecha.

Por otra parte la modificación del art. 163 *quinquies* LIVA en cuanto al perímetro subjetivo del grupo supone que la entidad dominante y las dependientes se han de encontrar “firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización”. En base a ello el art. 61.*bis* del RIVA define en un nuevo apartado el alcance de estos términos, señalando que existirá vinculación financiera cuando la entidad dominante tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de su participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto. Existirá vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas. Y concurrirá vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

El apartado siete del citado art. 61.*bis* del RIVA establece que se considerará que existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas. Tuvo lugar así la introducción de una presunción *iuris tantum* de acuerdo con la cual se estima la concurrencia de los tres órdenes de vinculación cuando exista la vinculación financiera. Dicha actividad de contraprueba incumbirá a la Administración, que es a quien convendrá la denegación del régimen de grupos a aquellos que lo hayan aplicado de manera indebida. Asimismo se considerará que existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas. Por su parte se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo. Y se presumirá, salvo prueba en contrario,

32. Recuérdese que este precepto reglamentario, en su redacción anterior a la presente reforma reglamentaria, disponía en cambio que “Las entidades que hayan ejercitado la opción que se establece en el artículo 163 *sexies*.cinco de la Ley del Impuesto podrán optar por la aplicación de la regla de prorrata especial a que se refiere el artículo 103.dos.1.º de dicha Ley del Impuesto en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de su aplicación obligatoria en los términos del artículo 103.dos.2.º de la citada ley. Esta opción será individual para cada una de dichas entidades y se ejercerá sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que, en su caso, tuvieran las citadas entidades. La opción deberá ejercitarse en los siguientes plazos: a) En general, durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que comience a surtir efectos; b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades. La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo. Dicha revocación podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos”.

que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa. A tal efecto se sustituye en todo el precepto los términos empresario o profesional por el de por entidades.

Por último, teniendo presente la finalidad y funcionamiento de este régimen especial, y de acuerdo con la modificación operada en el art. 163 *octies* de la Ley del IVA, se prevé la aplicación obligatoria de la prorratea especial para el régimen avanzado.

En definitiva, el conjunto de modificaciones introducidas al efecto en el Reglamento del Impuesto son también consecuencia de los informes emitidos por la Comisión Europea en relación a la adecuación del ordenamiento jurídico interno a la normativa comunitaria. En base a ello la vigente redacción del art. 61 *bis.7* del RIVA introducido por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, establece en relación a la vinculación entre las entidades tres modalidades distintas.³³ En primer lugar, una vinculación financiera, considerándose que existe ésta cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas. En segundo término, una vinculación económica, la cual se producirá cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas. Y, por último, una vinculación organizativa, que se producirá cuando exista una dirección común en las entidades del grupo. No obstante se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

De acuerdo con lo manifestado por la DGT en su contestación a Consulta de 29 de junio de 2018, en la medida en que la posesión de la mayoría de los derechos de voto permita el control efectivo de la entidad participada, podrá integrar dicha sociedad en el régimen especial de grupo de entidades del IVA. En el presente caso analizado la entidad consultante era dominante de un grupo de entidades y ostentaba una participación indirecta minoritaria en otra sociedad de la que, sin embargo, tenía la mayoría de los derechos de voto, planteándose la posibilidad de integrar una sociedad en el régimen especial de grupo de entidades cuando la participación indirecta es inferior al 50% pero se ostenta la mayoría de los derechos de voto.

En opinión del citado Centro Directivo la aplicación del régimen especial en territorio de aplicación del Impuesto se circunscribe a los llamados “grupos verticales”, en donde existe una sociedad dominante que mantiene firmes vínculos financieros, económicos y organizativos con sus entidades dependientes. El vínculo financiero se define, como ya se ha analizado, en referencia a un porcentaje en el capital o en los derechos de voto (superior al 50%) en el entendido que dicho porcentaje supone el control efectivo de la entidad dependiente. Dicha circunstancia conlleva que cada entidad dependiente sólo pueda tener una entidad dominante pues una única entidad no puede estar efectivamente controlada por dos entidades.

Sucede no obstante que esta última apreciación va en contra de la naturaleza del régimen de grupo de entidades. Así lo expresa la propia Ley cuando afirma que ninguna entidad podrá formar parte de más de un grupo de entidades. Debido a ello la normativa aplicable presupone que, una vez cumplido el vínculo financiero que garantice el control efectivo de la entidad dependiente, los requisitos

33. De acuerdo con lo dispuesto por este precepto reglamentario “7. Se considerará que existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas. Se considerará que existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas. Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa”. Tal y como ha puesto de manifiesto CARBAJO VASCO, D., “Comentarios sobre el Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido (II)”, *Crónica Tributaria*, núm. 167, 2018 (consultado en <http://www.ief.es>), refiriéndose al alcance de esta vigente regulación, “En realidad, parece, nuevamente, como si bastase el control financiero de las entidades dependientes por parte del sujeto dominante para que exista grupo, salvo que la Administración Pública demuestre lo contrario, dado lo dispuesto en la presunción *iuris tantum* que figura en el último párrafo del mencionado artículo 61 *bis.7* RIVA”.

de vinculación económica y organizativa también se deben entender cumplidos, si bien cabe prueba en contrario.

En el presente caso analizado por la DGT en su contestación a Consulta de 29 de junio de 2018, de acuerdo con el escrito presentado la entidad consultante ostentaba la mayoría de los derechos de voto de una entidad en la que su participación financiera indirecta era inferior al 50%, pudiendo concluirse que, en la medida en que la posesión de la mayoría de los derechos de voto permita el control efectivo de la entidad participada, podrá integrar dicha sociedad en el régimen especial de grupo de entidades. Y ello sin perjuicio de que en la presunción de vinculación económica y organizativa quepa prueba en contrario.

6. Principales cuestiones conflictivas derivadas de la tributación por ambas modalidades del régimen especial español.

Como ya hemos señalado, el presente régimen especial objeto de nuestro estudio presenta dos niveles de carácter acumulativo (ya que el básico ha de ser adoptado en todo caso), cuya aplicación depende de la voluntaria opción de las partes que integran el grupo.

Con carácter general cada una de las entidades del grupo actúa, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo, siguiendo lo dispuesto en las reglas generales del Impuesto. Significa ello por tanto que el régimen del grupo de entidades no origina efecto alguno a este respecto. Y lo mismo sucede en el marco de las operaciones intragrupo en aquellos casos en los que no se haya ejercido la opción por la modalidad “ampliada” del régimen especial, al margen de que pueda tratarse de operaciones vinculadas que deban seguir lo dispuesto en el art. 79.Cinco de la LIVA, en su nueva redacción por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

El llamado “nivel básico” queda circunscrito simplemente a la compensación de saldos de todas las sociedades integradas. Por el contrario el segundo nivel (la denominada “modalidad ampliada” del régimen especial) determina la introducción de reglas especiales para las operaciones intragrupo que suponen alterar las reglas generales de funcionamiento del Impuesto.

Dentro del “nivel básico”, el importe de las cuotas deducibles para cada una de las entidades del grupo se concreta en el que resulte de la aplicación de las reglas generales del Impuesto. Así, una vez determinado el importe de las cuotas deducibles para cada entidad, ha de ser cada una de ellas la que, de manera individual, ejercite el derecho a la deducción en su declaración individual, conformándose en la declaración individual de la entidad dominante y de las dominadas un saldo positivo o negativo, sin que haya de efectuarse pago o solicitud alguna de compensación o de devolución.

Este nivel básico del régimen especial persigue por tanto evitar el perjuicio financiero que podía llegar a ocasionarse al grupo al existir entidades cuya declaración determina un saldo a ingresar, mientras que para otras ese saldo puede resultar a compensar o a devolver. Pues bien, esta situación se evita al permitir compensar todos esos saldos mediante el sistema de proceder a su integración, una vez presentadas las declaraciones de todas las entidades del grupo en una única declaración-liquidación agregada que presenta la entidad dominante y en la que se han de integrar los resultados de las declaraciones-liquidaciones individuales de cada una de las entidades que apliquen el presente régimen especial.³⁴

34. Tal y como precisa CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007, pág. 165, la mejora en la gestión del IVA desde el punto de vista financiero es evidente. En palabras del citado autor “a partir de ahora se va a permitir que las sociedades que tengan saldos a devolver puedan compensarlos de forma inmediata con los saldos a ingresar de otras sociedades del grupo, evitando tener que acudir a los procedimientos de devolución actuales que, en algunos casos, pueden llegar a tardar entre ocho y doce meses, produciendo una disfunción importante en la tesorería de las compañías que se ven afectadas por cuestiones relativas al IVA”.

Se trata por tanto de un régimen de compensación de periodicidad mensual (dado que todas las declaraciones-liquidaciones han de presentarse mensualmente) que excluye la posibilidad de que ninguna de las entidades que forman parte del grupo quede integrada en el censo de exportadores y otros operadores con derecho a la devolución mensual. Y es que, de querer continuar en ese régimen de devolución, la entidad debería no incluirse en el grupo.

Por otra parte, tratándose de un sistema de compensación de los saldos de las declaraciones-liquidaciones de todas las entidades integradas, el contenido de la declaración-liquidación agregada resulta muy sencillo, ya que sólo recoge esos saldos y no otras magnitudes tales como las bases imponibles, las cuotas devengadas o las deducibles. En definitiva, la aplicación de este régimen ha de permitir que las entidades establecidas en el ámbito territorial del IVA puedan compensar los saldos deudores y acreedores de IVA resultantes de sus declaraciones individuales en dichas declaraciones-liquidaciones agregadas, siendo el grupo quien responderá del ingreso, de la compensación o, en su caso, de la devolución que resultase procedente.

Una vez efectuada esta operación el saldo de la declaración agregada habrá de ser ingresado por la entidad dominante si fuera positivo o bien, en su caso, compensado, pudiendo solicitarse igualmente la devolución, también de conformidad con las reglas generales. En otras palabras, el resultado neto del conjunto de las entidades será el que se ingrese en la Hacienda Pública o, en su caso, el que sea objeto de devolución.³⁵

En el supuesto de que para un determinado período de liquidación coincidente con el mes natural la cuantía total de los saldos a compensar a favor de las entidades que apliquen este régimen superase el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen aquél durante el mismo período, el exceso podría compensarse en las declaraciones-liquidaciones agregadas que se presenten posteriormente, siempre y cuando no hubiesen transcurrido cuatro años contados desde la presentación de las declaraciones-liquidaciones individuales en que se origine dicho exceso.³⁶

Por otra parte, para el supuesto de que dejara de aplicarse el régimen y restasen saldos pendientes de compensar, la norma prevé la imputación a las diversas entidades que conformasen el grupo en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido aplicable, determinado de conformidad con lo señalado por el art. 121 de la LIVA.

Puede igualmente suceder (aunque no parece factible) que a las operaciones realizadas por alguna de las entidades incluidas en el grupo les sea de aplicación cualquiera de los restantes regímenes especiales contemplados en la Ley.³⁷ En dicho caso las referidas operaciones seguirían el régimen de deducciones que les correspondiera en función de cada uno de dichos regímenes, tal y como dispone el apartado Cinco del art. 163.octies de la LIVA.

6.1. Problemática derivada de la aplicación del segundo nivel del régimen especial.

Analicemos a continuación el contenido del segundo nivel del régimen especial. Como ya se ha indicado, el presente régimen especial contempla una posibilidad adicional dentro del mismo al

35. Si nos atenemos a una perspectiva estrictamente contable, cada vez que el saldo positivo o negativo de una entidad se integra en la declaración-liquidación agregada, se origina un pasivo o, en su caso, un crédito con la entidad dominante por dicho importe, debiendo ser esta última la que efectúe el ingreso, acredite la compensación o solicite la devolución a la Hacienda Pública. Y si, con posterioridad, tales pasivos o créditos no hubieran de satisfacerse o no debieran realizarse, habrían de saldarse con el respectivo abono o cargo efectuado a través de las cuentas de ajustes.

36. Lógicamente también cabe la posibilidad de que el grupo de entidades opte por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente al amparo de lo establecido en los arts. 115 a 118 de la LIVA y sin que, en tal caso, pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que hubiese sido el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

37. Recuérdese a este respecto que el presente régimen especial de los grupos de entidades únicamente es compatible con los regímenes especiales de operaciones con oro de inversión, de las agencias de viajes y de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

permitir optar por la aplicación de una regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones efectuadas entre entidades del grupo (intragruppo), disponiéndose la aplicación de un régimen tributario específico para esta clase de operaciones.

Este segundo nivel persigue una finalidad de carácter diverso a la de la mera corrección de las distorsiones financieras, permitiendo más bien evitar que la aplicación del Impuesto afecte negativamente a la estructuración del grupo. Debido precisamente a ello se hace necesario proceder a introducir diversas reglas especiales en relación con el tratamiento de las operaciones intragrupo, de acuerdo con lo previsto en el art. 163.octies de la Ley. Así las cosas, al margen de la aplicación de las reglas establecidas para el nivel básico o de compensación de saldos, han de tomarse en consideración un conjunto de notas configuradoras que se añaden a lo anteriormente indicado en relación con el citado nivel básico.

En relación con la configuración de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el TAI entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial cabe señalar que dicha base estará integrada 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 de manera efectiva el impuesto.³⁸ Y en el supuesto de que los bienes utilizados tuviesen la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste habría de efectuarse por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes establecido en el art. 107.apartados Uno y Tres de la LIVA.³⁹

Nos hallamos ante una regla que parece desplegar sus efectos únicamente en lo referente a esta cuestión (la determinación de la base en las operaciones intragrupo), no siendo de aplicación en relación con el régimen de deducciones previsto en los arts. 101, 119 y 121 de la Ley 37/1992), para el que debe atenderse a la magnitud que resultaría de la aplicación de las reglas de determinación de la base imponible establecidas en los arts. 78 y 79 de la Ley.

Desde nuestro punto de vista la pretensión de esta regulación específica se concreta en el hecho de otorgar la facultad al grupo para que pueda ser considerado a efectos del IVA como un único sujeto de cara a las operaciones que realiza dentro del grupo, de manera que el valor añadido resulte gravado exclusivamente cuando las operaciones en cuestión sean realizadas por las entidades del grupo o terceras personas. Únicamente teniendo en cuenta esta perspectiva pueden llegar a comprenderse las reglas establecidas en la vigente regulación normativa.

¿Qué ha de entenderse por “operaciones dentro del grupo” a las que resulta de aplicación esta regla de determinación de la base imponible? En nuestra opinión, se tratará de aquellas que reúnan las siguientes condiciones, teniendo presente que las entidades acogidas al presente régimen deberán residir en el TAI: que se trate de entregas de bienes o de prestaciones de servicios;⁴⁰ que se realicen en el TAI, teniendo presente las reglas de localización establecidas en los arts. 68 y siguientes de la LIVA; y que se realicen entre las entidades del grupo, teniendo presente que de optarse por la aplicación del nivel avanzado todas ellas lo aplicarán, ya que no resulta posible que unas se acojan sólo al nivel básico.⁴¹

38. En efecto, la aplicación de esta modalidad “ampliada” o del “nivel superior” del régimen especial español conduce a que las operaciones intragrupo realizadas en el TAI determinen la base imponible del Impuesto por el coste, siempre y cuando éste haya representado cuotas de IVA soportadas o satisfechas. De este modo en las operaciones intragrupo se excluye de integrar en la base imponible del Impuesto los bienes y servicios en los que no se haya soportado o satisfecho efectivamente el gravamen, no respondiendo la base imponible así calculada al coste de producción, ni tampoco al valor de mercado, como sería aplicable en el caso de sociedades vinculadas.

39. Y ello con independencia de que, si la operación en cuestión generase el derecho a la práctica de la deducción, la entidad que la realizara pudiera, además, deducir íntegramente las cuotas soportadas por dichos bienes y servicios.

40. Así, por ejemplo, quedan excluidas las Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes y las importaciones.

41. Adicionalmente tampoco se aplicará a las operaciones efectuadas entre entidades del grupo que se acojan al régimen especial y a aquellas otras entidades que, perteneciendo al mismo grupo empresarial, no se hayan acogido al régimen especial.

De este modo, en el supuesto de que se optase por la presente especialidad dentro del régimen habría de aplicarse esta regla de determinación de la base imponible, por ejemplo, a un grupo constituido por una sociedad dominante dedicada a la fabricación de equipos electrónicos y a su sociedad dependiente dedicada a la venta de los mismos. Concretamente con motivo de las entregas de bienes efectuadas entre la entidad que llevase a cabo la fabricación (entidad dominante) y aquella que se dedica a la venta (entidad dependiente), la base imponible del Impuesto vendría determinada por el coste de la fabricación de los citados equipos.⁴²

Tal y como han señalado DE BUNES IBARRA y SÁNCHEZ GALLARDO,⁴³ esta circunstancia plantea una duda en relación con la facturación de estas operaciones, ya que la norma no precisa qué magnitud es la que debe hacerse constar como base imponible en la factura que documente una determinada operación intragrupo: si la que resulte de la aplicación de esta regla del régimen especial o la que derive de las reglas aplicables en general en el Impuesto. Incluso cabe plantearse si resultaría posible la aplicación de ambas.

Como hemos señalado con anterioridad la imputación de los costes, directos o indirectos, ha de efectuarse en el período en que se realicen las operaciones intragrupo a las que se afecten, determinándose su cómputo o valoración por el grupo y no por la Administración tributaria, para lo que deberá llevarse un sistema de información analítica. Ahora bien, ¿Qué sucederá con aquellos costes que deban imputarse a varias o múltiples operaciones y en las que participen, además, dos o más de las entidades del grupo? A nuestro juicio en dicho caso habrán de adoptarse por el grupo criterios objetivos, siempre teniendo en cuenta que deberá prorratearse el coste entre las distintas operaciones, sin que resulte posible la imputación global a una de ellas ni pueda, por aplicación de dichos criterios, imputarse un importe superior al coste de los bienes o servicios.

Ello será así, además, con independencia de que los bienes y servicios afectos no generen el derecho a la práctica de la deducción en el instante de su adquisición. No obstante estimamos que la propia finalidad del régimen especial (que, como ya sabemos, no es otra que la delimitación de un único sujeto frente a las operaciones externas) habría de conducir a que en el presente caso no se computasen costes algunos, dado que podrían llegar a originarse supuestos de sobreimposición.

Con carácter adicional dichos costes han de ser tomados en consideración respecto de la afectación de los bienes y servicios a las operaciones intragrupo en las que deban ser utilizados, directa o indirectamente, de cara a la realización de las citadas operaciones, teniendo presente que en caso de utilización parcial el coste a computar será proporcional a ese uso parcial (caso, por ejemplo, de edificios).

Tratándose de costes indirectos, si su utilización fuese exclusiva para las operaciones intragrupo no habrían de plantearse problemas, más allá del relativo a la delimitación del propio concepto de costes indirectos. En cambio, en el supuesto de que se produjese una utilización o afectación parcial se plantearían diversas cuestiones, especialmente si no resultase posible fijar a través de métodos simples la proporción de su afectación, como podría suceder con los gastos generales de las entidades. En todo caso la norma traslada este conjunto de cuestiones al grupo, al ser él quien ha de disponer del sistema de información analítica en el que se reflejen los criterios objetivos que han de ser aplicados en la afectación de los costes a las operaciones intragrupo.

42. Y, si, por ejemplo, añadiésemos a este grupo una tercera sociedad dependiente igualmente de la entidad fabricante y dedicada al transporte (distribuyendo, por ejemplo, los citados equipos electrónicos), las prestaciones de servicios que aquella efectuase bien a la dominante o bien a la otra dependiente del grupo habrían de computarse por el coste de los transportes. Ahora bien las ventas efectuadas por la dominante a terceras personas, así como las realizadas por la dependiente y los transportes efectuados por la tercera sociedad a sujetos ajenos al grupo, habrían de valorarse conforme a las reglas generales de determinación de la base imponible contenidas en los arts. 78 y 79 de la LIVA. Recuérdese por otra parte que, dada la total independencia existente entre el IVA y el IS, el hecho de que las operaciones efectuadas se valoren de esta forma entre las entidades del grupo no significa que deban valorarse así en cuanto al IS, ya que este último Impuesto cuenta con sus propias reglas que no se ven modificadas en absoluto por la aplicación del régimen especial del IVA. Y tampoco resultarán de aplicación las normas sobre vinculación previstas en el art. 79 de la LIVA.

43. DE BUNES IBARRA, J. M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., "Novedades en el IVA para 2007", ob. cit., pág. 36.

Pues bien, adquiriendo los bienes utilizados la condición de bienes de inversión la imputación de su coste habría de efectuarse por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes que establece el art. 107.Uno y Tres de la LIVA.

¿Y habría de incluirse dentro de la base imponible de las operaciones intragrupo el coste de bienes de inversión por los que se hubiese soportado efectivamente el Impuesto, teniendo presente que en relación con los mismos ha transcurrido ya íntegramente el período de regularización? Tal y como señaló la DGT en su contestación a Consulta de 16 de mayo de 2008, en la aplicación del nivel avanzado no resulta procedente computar dentro de la base imponible de las operaciones intragrupo el coste de dichos bienes en el momento en el que, de acuerdo con el sistema de información analítica adoptado, dichos bienes pasen a ser utilizados directa o indirectamente y total o parcialmente en la realización de las operaciones intragrupo Y ello en atención a la finalidad perseguida con la aplicación del régimen especial, que no es otra que el establecimiento de un sistema que permita tratar como sujeto pasivo único a un grupo de entidades. En base a ello de la refacturación o imputación del coste de los bienes y servicios en que se fundamenta el nivel avanzado han de quedar excluidos los bienes de inversión, ya que las cuotas en cuestión se soportaron efectivamente al adquirir los mismos, habiendo sido definitivamente deducidas, total o parcialmente, por la entidad del grupo que los adquirió en primer término y de acuerdo con sus parámetros de deducción. En definitiva, no habría de imputarse en la base imponible de las operaciones intragrupo coste alguno por los bienes de inversión respecto de los cuales ya ha transcurrido íntegramente el período de regularización.⁴⁴

Idéntico criterio habría de adoptarse en el supuesto de que hubiesen sido cedidos a otras entidades del grupo, ya que dicha cesión habría dado ya lugar con anterioridad a la repercusión del Impuesto en los términos que resultasen procedentes. En consecuencia proceder a reproducir su coste en la base imponible de las operaciones intragrupo conduciría a que el grupo, considerado en su conjunto como un sujeto único, terminara soportando dos veces la misma cuota, desvirtuándose así la finalidad del régimen especial.

En resumen, al amparo de la aplicación de esta regla son objeto de traslado las cuotas del IVA soportado o satisfecho por la entidad que realiza la operación intragrupo, debiendo atenderse únicamente a los costes que lleva aparejada una cuota de IVA satisfecha o soportada. En cambio, no debe computarse a efectos de proceder a la determinación de la base aquellos otros en los que no se origina dicha circunstancia (caso de los costes financieros o de los de personal). Y tampoco ningún margen comercial.

Estas cuotas que se trasladan corresponden a los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, ya sea de manera directa o indirecta, en la realización de las operaciones intragrupo. Sin lugar a

44. Por lo que respecta a los restantes costes (bienes y servicios que recibe la empresa) la DGT tiene declarado en su contestación a Consulta de 5 de enero de 2016 que si los bienes adquiridos por el grupo no hubieran soportado ninguna repercusión por el Impuesto por estar exentos del mismo la sociedad no debe incluir ninguna cuantía en la base imponible de la operación intragrupo, en la medida en que en los costes de dicha operación no se soportó el impuesto. Así las cosas sólo podrían imputarse costes en las operaciones intragrupo, cuando los bienes y servicios adquiridos han soportado IVA. Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 26 de octubre de 2009, en la que se señala que "Los criterios que deben seguirse para la determinación de la base imponible de las prestaciones de servicios, objeto de consulta, son los siguientes:

1º. No debe incluirse el margen comercial o de explotación que, eventualmente pudiera obtener la entidad dependiente por la operación, únicamente se computarán las partidas de coste en que se incurra.

2º. De los costes que se soporten para la realización de las operaciones, sólo se computarán aquellos por los que se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto en su adquisición.

Por tanto, conceptos de coste por los que no se soporte el tributo, tales como costes de personal (consumos no sujetos) o gastos financieros (consumos sujetos pero exentos), no se tendrán en cuenta.

3º. Los bienes y servicios cuyo coste ha de integrarse en la base imponible son los utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente en la realización de las operaciones.

Tratándose de bienes y servicios que se utilizan total y directamente para la realización de las prestaciones de servicios objeto de consulta, se computará su coste íntegro siempre que se haya soportado efectivamente el impuesto.

Criterios estos que, ciertamente, son plausibles, mas carecen de refrendo legal o reglamentario."

dudas, se trata de una operación susceptible de originar diversos problemas, debiendo llevarse a cabo una imputación que podría llegar a plantear diversas incertidumbres en el supuesto de que la operación fuese de carácter parcial (es decir, en una parte para las operaciones intragrupo y en otra para el resto de operaciones), o bien indirecta, debiendo en este último caso computarse, ya que no hacerlo originaría una distorsión.

La imputación se producirá en la proporción del empleo o utilización de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo que se lleven a cabo. ¿Y cuando ha de efectuarse dicha imputación? Con carácter general la imputación deberá llevarse a cabo en el período en el que se realice la operación intragrupo, si bien cabe precisar la existencia de una importante singularidad prevista en relación con los bienes de inversión, exigiendo la norma que su coste se impute íntegramente dentro del período de regularización previsto en el art. 107 de la Ley 37/1992. Y es que, por lo que respecta a esta regularización de bienes de inversión, al no establecerse regla especial alguna al respecto, serán de aplicación los arts. 107 a 110 y 113 de la LIVA, teniendo en cuenta los supuestos de autoconsumo interno que puedan llegar a plantearse, bien por la entrada de los bienes de inversión al sector diferenciado, bien por su salida o abandono del sector constituido por las operaciones intragrupo. De este modo, y mediante la realización de una interpretación *a sensu contrario*, se admite la realización de una imputación que exceda al año en el que se realiza la operación.

En todo caso para que la base imponible consista únicamente en el coste que haya tenido IVA, funcionando así el sistema de manera adecuada, es necesario que las operaciones intragrupo cumplan los siguientes requisitos: en primer lugar, que se trate de operaciones localizadas en el TAI, circunstancia que se producirá en la inmensa mayoría de supuestos, ya que se exige que todas las entidades se encuentren radicadas en dicho territorio; y, en segundo término, si se pretende además que la entidad que realiza las operaciones intragrupo pueda deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas para realizarlas, es necesario que se trate de operaciones que generen derecho a deducir,⁴⁵ efectuándose la deducción según el destino previsible de los bienes y servicios, y al margen de que con posterioridad pueda ser objeto de rectificación.

Nos hallamos por tanto ante una regla especial de concreción de la base imponible que puede llegar a complicarse en su aplicación práctica en el supuesto de que se produjesen operaciones cruzadas entre las entidades que conforman el grupo.⁴⁶

Otro aspecto especialmente significativo del contenido de este nivel especial del régimen está constituido por la facultad existente de renunciar a todas las exenciones reguladas en el art. 20.Uno de la Ley 37/1992 (relativas a operaciones interiores por entregas de bienes y prestaciones de servicios), prevista en el art. 163.*sexies*. Cinco párrafo tercero de la LIVA, y no únicamente a las inmobiliarias. En efecto establece el citado precepto que el ejercicio de esta opción dentro del régimen especial supone la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el citado art. 20.Uno de la Ley

45. Ello será así siempre y cuando se trate de operaciones sujetas y no exentas.

46. Incluso la situación podría complicarse aún más si tenemos en cuenta que también en los regímenes especiales de las agencias de viajes y de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección la base imponible se determina igualmente por el coste, siempre y cuando éste haya representado cuotas de IVA soportadas o satisfechas. Dada esta situación, ¿cómo habría de determinarse la base imponible tratándose de una operación intragrupo respecto de la cual se hubiese optado por la aplicación de este nivel superior interviniendo entidades a las que resulta asimismo aplicable uno de los dos regímenes especiales indicados? Por otra parte y, como es sabido, en el caso del régimen especial de las operaciones con oro de inversión este se caracteriza por la aplicación de una exención en las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión, así como de los servicios de mediación realizados en nombre y por cuenta ajena en dichas operaciones, no existiendo la posibilidad de renunciar a la aplicación de dicha exención, salvo en ciertas circunstancias del adquirente. Es esta una circunstancia que, sin embargo, no tiene por qué darse entre las entidades del grupo, de manera que no se podría renunciar a la exención en la realización de las operaciones intragrupo. Y ello a pesar de que se trata de una circunstancia esencial en el nivel superior del presente régimen especial. Incluso, a mayor abundamiento, el hecho de que el art. 79.diez de la LIVA prevea que en las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas usando oro aportado por el destinatario la base imponible se determine (en aquellos supuestos en los que, al adquirir o importar dicho oro, se hubiese aplicado la exención del régimen especial de las operaciones con oro de inversión) por el resultado de añadir a la contraprestación pactada el valor de mercado de dicho oro cedido por el destinatario, podría llegar a plantear numerosos conflictos entre las normas de dicho régimen especial y el del grupo de entidades. Nada señala el legislador a este respecto.

37/1992, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las restantes operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades, siendo a tal efecto el texto reglamentario el encargado de determinar o de concretar los requisitos, límites y condiciones del ejercicio de esta facultad. En efecto, se extiende la posibilidad de renuncia a la exención en todas las operaciones interiores, si bien sólo referido a las operaciones intragrupo contempladas en el art. 163 *octies*. Uno, de conformidad con el cual “*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 (...).*”

Nótese que se trata de una facultad que el legislador se limita a establecer (su desarrollo reglamentario se concreta en el art. 61. *quáter* del RIVA⁴⁷), pudiendo optarse o no por la aplicación de la exención, sin que esto afecte al resto de operaciones, respecto de las que tendrá lugar la aplicación de la exención en todo caso, sin posibilidad de renuncia más allá de aquellos supuestos en los que se encuentra prevista en la normativa general del tributo.⁴⁸

Tal y como se ha precisado, se trata de una facultad, al otorgarse la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el art. 20.Uno de la LIVA. De este modo, a diferencia de lo que sucede en el régimen general del IVA, en el que únicamente pueden ser objeto de renuncia las exenciones previstas en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992, es decir, las inmobiliarias, en el presente régimen especial se contempla la facultad de renunciar al conjunto de las exenciones previstas en el art. 20.Uno de la Ley. En otras palabras, el derecho de opción que se concede en base al art. 163 *sexies*.Cinco, no sólo excede de lo permitido en la Directiva del IVA, sino también de la posibilidad de renuncia a la exención establecida con carácter general en la Ley 37/1992, referida exclusivamente a determinadas operaciones inmobiliarias.

Ha de quedar claro en todo caso que únicamente puede renunciarse a las operaciones efectuadas entre entidades del grupo y no a las realizadas por dichas entidades con terceras personas. Dicho de otro modo, cualquier otra operación ajena al régimen especial debe quedar sujeta a la aplicación de las reglas generales previstas en el art. 20 de la LIVA.

¿Cuáles son las condiciones materiales del ejercicio de esta renuncia? En primer lugar, la facultad de renuncia sólo puede efectuarse cuando la entidad en cuestión haya optado en tiempo y forma por el tratamiento especial de las operaciones intragrupo (nivel avanzado).⁴⁹ Dicha facultad de renuncia

47. Refiriéndose a la renuncia a las exenciones señala este precepto reglamentario que “*La facultad de renuncia a las exenciones que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de la Ley del Impuesto se podrá efectuar cuando la entidad de que se trate haya optado en tiempo y forma por el tratamiento especial de las operaciones intragrupo que se señala en el citado precepto.*”

Esta facultad se efectuará operación por operación, documentándose en la forma que se establece en el apartado siguiente.

La citada facultad no dependerá de la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción de las cuotas soportadas del destinatario de las operaciones a las que se refiera la renuncia.

2. *Esta renuncia se realizará mediante la expedición de una factura en la que conste la repercusión del impuesto, en su caso, y una referencia al artículo 163 sexies. cinco de la Ley del Impuesto.*

Esta factura deberá cumplir todos los requisitos que se establecen en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, sin que a estos efectos sea aplicable el apartado 7 de dicho artículo.

3. *En caso de que a las operaciones a las que se refiera esta renuncia les sea igualmente aplicable lo dispuesto en el artículo 20.dos de la Ley del Impuesto, prevalecerá la facultad que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de dicha Ley.*

En tal caso, la renuncia a la exención deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, entendiéndose comunicada de forma fehaciente si en la factura que se expida con ocasión de la realización de las operaciones se efectúa la repercusión expresa del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

48. Puede llegar a suceder que concurra la posibilidad de renunciar prevista en este régimen especial con la contemplada en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992, tratándose de determinadas operaciones inmobiliarias. A pesar de que la Ley no contempla a este respecto la aplicación de norma de prelación alguna, cabe entender que primaría la regla especial prevista en este régimen sobre la general.

49. A este respecto puede consultarse, por ejemplo, la contestación de la DGT a Consulta de 29 de junio de 2011, a través de

ha de ser ejercitada operación por operación. En efecto, se trata de una renuncia singularizada, debiendo optarse por la aplicación o no de la exención operación por operación, y reflejándose en la factura que las documente.

El ejercicio de la renuncia no depende de la concurrencia de la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción de las cuotas soportadas de destinatario de las operaciones a las que se refiera la renuncia. Y, tratándose de entregas inmobiliarias exentas de gravamen a que se refiere el art. 20 de la Ley, prevalecerá la facultad establecida para las operaciones intragrupo, esto es, la facultad de renuncia del art. 163.*sexies*.Cinco de la Ley 37/1992 sobre la contenida en el art. 20.Dos de la citada Ley, no exigiéndose por tanto el cumplimiento de la previa declaración del adquirente prevista en el art. 20.Dos de la LIVA.⁵⁰

La renuncia a las exenciones permitirá así aplicar adecuadamente esta modalidad del régimen especial. Piénsese que, de lo contrario, las entidades del grupo no tendrían derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas para llevar a cabo las operaciones que integran el sector diferenciado de actividad en esta modalidad del régimen especial. Y, originándose esta circunstancia, el importe total de cuotas de IVA deducibles para todo el grupo no sería el que correspondería a la entidad que finalmente realice las entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros ajenos al mismo, ya que existiría una parte no deducida por la entidad a través de la cual tuvieron entrada las cuotas.⁵¹

A mayor abundamiento la realización de esta renuncia (que ha de efectuarse operación por operación, no dependiendo de la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción de las cuotas soportadas del destinatario de las operaciones a las que se refiera la renuncia) supone que, al hallarse las operaciones por las que se renuncia sujetas y no exentas de IVA, generarán el derecho a deducir, si bien dicho derecho se concretará en la aparición de un sector diferenciado *ope legis* que englobará al conjunto de las operaciones intragrupo por las que se hubiese renunciado a la aplicación de la exención. Y, por lo que respecta a aquellas otras operaciones respecto de las cuales no se renuncie a la aplicación de la exención, no se generará el derecho a deducir y la entidad del grupo quedará sujeta a la aplicación de la regla de prorrateo.

De cualquier manera, esta facultad de renunciar a las exenciones limitadas previstas en el art. 20.Uno (cuyo ejercicio ha de realizarse con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente) debe vincularse a la consecución de la finalidad de evitar que la composición y estructura del grupo se vea mermada por el efecto derivado de la aplicación de las reglas generales del Impuesto, circunstancia que exigirá la repercusión de la cuota en las operaciones intragrupo. Sin embargo, dado que la no aplicación de la exención podría llegar a originar numerosas dificultades, la norma articula el mecanismo de la renuncia operación por operación.

¿Qué condiciones formales deben ser observadas en el ejercicio de la renuncia? Con carácter general la renuncia ha de efectuarse mediante la expedición de una factura en la que conste la repercusión del Impuesto, así como una referencia al art. 163.*sexies*.Cinco de la Ley. Dicha factura debe cumplir todos los requisitos establecidos en el art. 6 del Reglamento de Facturación, sin que resulte posi-

la cual se puso de manifiesto además que si una entidad dominante absorbe a sus sociedades dependientes desaparecerá el régimen especial y que la inactividad de un miembro del grupo no supone la inexistencia del régimen.

50. ¿Cabría la posibilidad de que en dicho supuesto operase el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo regulado en el art. 84.Uno.2º.e) de la LIVA? Como es sabido el citado precepto establece dicha regla de la inversión del sujeto pasivo respecto de los supuestos del art. 20.Uno.20º y 22º de la Ley (entregas de terrenos rústicos y segundas o ulteriores entregas de edificaciones o de partes de las mismas), exigiéndose a tal efecto únicamente que se renuncie a la exención, sin que se especifique de forma expresa la forma en la que haya de llevarse a cabo dicha renuncia, a saber, ya sea a través de la vía regulada en los arts. 20.Dos de la Ley y 8 del Reglamento del Impuesto o bien a través de la prevista para el régimen especial del grupo de entidades. A este respecto estima LONGÁS LAFUENTE, A., *Impuesto sobre el Valor Añadido (II). Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013, pág. 2.137, que tendrá lugar también cuando se aplique la renuncia a la exención por dichas operaciones dentro del régimen especial del grupo de entidades.

51. A mayor abundamiento, esta parte no deducida habría quedado incorporada a los costes que integran la base imponible en las operaciones entre las entidades del grupo realizadas en el sector diferenciado de actividad creado al efecto dentro de esta modalidad “ampliada”.

ble la expedición de documentos sustitutivos previstos en el art. 7 del citado texto reglamentario. Y, tratándose de una transmisión de bienes inmuebles, la renuncia a la exención debe ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, estimándose comunicada de forma fehaciente si en la factura expedida al efecto con ocasión de la realización de las operaciones se efectúa la repercusión expresa del IVA.⁵²

¿A qué operaciones resulta de aplicación esta regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones realizadas entre entidades del grupo? Con carácter general, en el supuesto de que se optase por la aplicación de esta especialidad el art. 163.octies.Uno establece, como ya sabemos, una regla especial de determinación de la base imponible para las operaciones efectuadas dentro del grupo, es decir, entre las entidades que lo integran, en virtud de la cual la base imponible de estas operaciones queda constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente y total o parcialmente en su realización, y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

Se atiende así, de manera exclusiva, a los costes que soportaron IVA, no computándose en cambio aquellos en los que no se produjo esta circunstancia (caso, por ejemplo, de los de personal, los financieros, etc.). La razón de ser de esta concreción de la base imponible de las operaciones intragrupo no es otra que generar valor añadido dentro del grupo, no incluyéndose en ningún caso márgenes comerciales o beneficios industriales, y no resultando integradas aquellas partidas por las que no se hubiese soportado IVA.

Refiriéndose a la situación de una mutualidad de previsión social que pretendía acogerse, con otra entidad participada, al presente régimen especial teniendo en cuenta que la entidad dependiente prestaba en el presente caso unos servicios sanitarios exentos a personas físicas, mutualistas de la consultante, y teniendo por destinatario de los servicios médicos a la mutualidad de previsión social y no a los particulares, señaló la DGT en su contestación a Consulta de 26 de octubre de 2009⁵³ que, siendo la entidad consultante destinataria de los servicios prestados por el hospital y no los pacientes de aquélla, los servicios que dicho hospital prestase a la consultante serían servicios internos que podrían tributar conforme a las disposiciones del régimen especial del grupo de entidades en su nivel avanzado.

Con carácter general la exención de los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relati-

52. De este modo dentro del grupo de entidades acogidas al presente régimen especial podría renunciarse, por ejemplo, a las operaciones financieras efectuadas entre entidades (ya sean de préstamo, de seguro, etc.). Ahora bien aquellas operaciones financieras realizadas por las entidades del grupo con terceras personas ajenas al citado régimen continuarán estando exentas, sin posibilidad alguna de renuncia. De este modo cualquier otra operación ajena al presente régimen especial habrá de quedar sujeta a la aplicación de las reglas generales previstas en el art. 20 de la LIVA. En esta línea se sitúa, por ejemplo, la contestación de la DGT a Consulta de 8 de mayo de 2009, que reconoció la posibilidad de renunciar a la exención con motivo de aquellas operaciones realizadas por una Agrupación Europea de Interés Económico que realizaba operaciones exentas al haberlo reconocido así la Administración tributaria respecto de aquellas operaciones efectuadas intragrupo, pero no en cambio respecto de las realizadas a entidades o personas ajenas al grupo de entidades delimitado de acuerdo con el IVA, a pesar de que se tratase de socios de la agrupación.

53. No obstante ya con anterioridad se había pronunciado la DGT en este mismo sentido en su contestación a Consulta de 30 de diciembre de 2008, al afirmar el citado Centro Directivo que los arts. 163 sexies.Cinco de la Ley del IVA y 61.ªquater del Reglamento del IVA prevén que en el régimen especial de los grupos de entidades pueda renunciarse a la aplicación de las exenciones contenidas en el art. 20.Uno de la Ley, a diferencia de lo que sucede en el régimen general del Impuesto en el que, como es sabido, y al amparo de lo establecido en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992, la renuncia sólo resulta posible en relación con determinadas operaciones inmobiliarias. Concretamente, refiriéndose a esta posibilidad abierta bajo el régimen especial clarificó la DGT que dicha posibilidad de renuncia se refiere exclusivamente a las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo que apliquen el régimen especial y que hubiesen optado por el nivel avanzado del mismo. En cambio, respecto de aquellas otras operaciones que no forman parte del contenido del régimen especial, esto es, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas entre entidades del grupo y otras personas o entidades no pertenecientes al mismo, concluye la DGT que son de aplicación las reglas generales del Impuesto, de manera que la renuncia sólo resultará posible en las operaciones inmobiliarias previstas en el art. 20.Dos de la LIVA, siempre y cuando el destinatario sea un sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto. En suma, de conformidad con lo declarado por la DGT la posibilidad de renunciar a las exenciones del art. 20.1 de la LIVA resulta de aplicación exclusiva a las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo que apliquen dicho régimen especial.

va al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, es aplicable aunque los profesionales médicos o sanitarios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos. En el presente caso analizado por la DGT los servicios prestados por el hospital tenían por destinataria jurídica a la consultante. En consecuencia, suponiendo que la consultante y su entidad dependiente (hospital) cumplieren los requisitos para acogerse al régimen especial del grupo de entidades y optasen por dicha aplicación y, adicionalmente, por su nivel avanzado, sería posible que la entidad dependiente pudiera renunciar a la aplicación de la exención del art. 20.uno.2º de la Ley 37/1992 en los términos que establece el apartado cinco del artículo 163 *sexies* de dicha Ley.

De cara a la determinación del tipo impositivo aplicable a los servicios de asistencia sanitaria que prestaba la entidad dependiente a la consultante, sería necesario, previamente, a juicio de la DGT, determinar la base imponible de estas operaciones acogidas al Régimen especial del grupo de entidades el cual, a tenor de lo establecido en el apartado uno, del art. 163.octies, se determinará conforme a la siguiente regla: *“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. 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. No obstante, a los efectos de lo dispuesto 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.”*

Por tanto los criterios que habrían de seguirse para la determinación de la base imponible de las prestaciones de servicios serían, a juicio de la DGT, los siguientes. En primer lugar, no habría de incluirse el margen comercial o de explotación que eventualmente pudiera obtener la entidad dependiente por la operación; únicamente se computarán las partidas de coste en que se incurra. En segundo término, de los costes que se soportasen para la realización de las operaciones, sólo se computarían aquellos por los que se hubiese soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto en su adquisición. Así las cosas conceptos de coste por los que no soportase el tributo, tales como costes de personal (consumos no sujetos) o gastos financieros (consumos sujetos pero exentos), no se tendrían en cuenta.

Los bienes y servicios cuyo coste hubiera de integrarse en la base imponible serían los utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente en la realización de las operaciones. Y, tratándose de bienes y servicios que se utilizasen total y directamente para la realización de las prestaciones de servicios objeto de consulta, se computaría su coste íntegro siempre que se hubiese soportado efectivamente el impuesto.

Por lo que respecta al tipo impositivo aplicable a las prestaciones de servicios objeto de consulta en las que se fuera a efectuar la renuncia a la aplicación de la exención, habría de determinarse de forma coherente con el propio procedimiento de determinación de la base imponible de las operaciones, de tal forma que debería aplicarse el mismo tipo impositivo que correspondió con la adquisición de los bienes y servicios consumidos cuyo coste se integrase en la base imponible conforme lo establecido en el número anterior, siguiendo el siguiente procedimiento. En primer lugar, se determinaría para cada uno de los consumos de bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, para la realización de las operaciones, que van a formar parte de la base imponible de la operación, el tipo impositivo que fuese aplicable cuando se produjo la adquisición de los referidos bienes y servicios.

En segundo término, la cuantía de la base imponible total de la operación se dividiría en la proporción de la misma que se correspondiese con el coste de bienes y servicios en cuya adquisición se hubiera soportado o satisfecho, el tipo impositivo general actual del 21%, o los tipos reducidos

vigentes del 10 y de 4%, de acuerdo con lo establecido en los arts. 90 y 91 de la Ley 37/1992. Y, finalmente, se repercutiría a la consultante el tipo impositivo del 21, 10 o 4% vigentes, según correspondiese, sobre la parte de la base imponible calculada conforme a lo indicado con anterioridad que se derivase de la imputación del coste de bienes y servicios en cuya adquisición se hubiera soportado o satisfecho el Impuesto.

Por otro lado la correcta determinación de la base imponible de la operación y la aplicación del tipo impositivo correspondiente a cada parte de la misma exigiría el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el apartado Cuatro del art. 163.*nonies*, en el que se alude a lo siguiente: "3.ª *Disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley. Este sistema deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.*

El sistema de información deberá incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los periodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que deberán justificarse en la propia memoria.

Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del Impuesto."

6.2. La consideración de las operaciones intragrupo como sector diferenciado de la actividad.

Otra gran especialidad que presenta el contenido de este "nivel superior" o "modalidad ampliada" del presente régimen reside en la consideración de las operaciones intragrupo como sector diferenciado de la actividad. En efecto las operaciones internas del grupo, localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, siguen unas reglas especiales y constituyen un sector diferenciado de actividad.

¿Cuál es la finalidad perseguida a través de la adopción de este criterio? Lo que se pretende es que las entidades que soporten o satisfagan cuotas de IVA, en aquellos casos en los que los bienes o servicios que originaron dichas cuotas se destinen a realizar operaciones con otras entidades del grupo (y siempre que se trate además de operaciones efectuadas en el Territorio de Aplicación del Impuesto) puedan trasladar dichas cuotas para que resulten deducidas por la entidad del grupo adquirente última.⁵⁴ En el supuesto de que las operaciones intragrupo hubiesen generado derecho a deducir, las entidades que adquirieron o importaron los bienes y servicios empleados en dichas operaciones podrían deducir íntegramente tales cuotas con independencia de su propia regla de prorata.

Se trata, además, de un sector diferenciado al que se estiman afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones, por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

Esta regla de afectación es paralela a la de la imputación anteriormente analizada a efectos de proceder a la determinación de la base imponible. En consecuencia, puede suceder que existan afectaciones parciales a este sector diferenciado en el supuesto de bienes o servicios que se utilicen únicamente de manera parcial en la realización de operaciones intragrupo.⁵⁵

54. Es esta una situación similar a la que puede llegar a plantearse dentro de una misma empresa con las operaciones de autoconsumo interno. Sin embargo en este último caso, a pesar de que la base imponible queda determinada igualmente por el coste, no se trata únicamente del coste que haya dado lugar a las cuotas de IVA.

55. Dentro de este sector diferenciado podrían aparecer, por mandato legal, operaciones que determinen a su vez la existencia de un sector diferenciado (caso de las de arrendamiento financiero o de *factoring*) u otras que cumplan los requisitos previstos en el art. 9.1º.c) para que exista un sector diferenciado. Pues bien, en estos casos parece lógico pensar que el referido mandato legal que supone considerar las operaciones intragrupo como un sector diferenciado no debería impedir la aplicación de las reglas generales previstas en el art. 9 de la LIVA. Como es sabido señala este art. 9.1º.c) de la citada Ley que "La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos,

Si la entidad en cuestión realizase tanto operaciones intragrupo como operaciones para terceros no integrados en el mismo, aquélla presentaría dos sectores diferenciados, cada uno de ellos caracterizado por la existencia de unas reglas propias de deducción.

De cualquier manera, la aparición de este sector diferenciado determina la aplicación al mismo del régimen de deducciones que resulte procedente tomando en consideración las distintas variables existentes. Así, por ejemplo, si se realizan operaciones intragrupo que no otorguen el derecho a la práctica de la deducción, habrá que proceder a calcular la prorrata que corresponda, existiendo la posibilidad de renunciar a la aplicación de las exenciones antes indicadas.⁵⁶

Ahora bien, ya se proceda a la aplicación en el sector diferenciado de la prorrata general o de la especial, nos hallamos ante un conjunto de bienes y servicios susceptibles de emplearse en común y de manera indistinta tanto en operaciones que atribuyan el derecho a la deducción como en aquellas otras que no lo hagan. En esta línea, el párrafo segundo del art. 163.octies. Uno de la LIVA se encarga de precisar que, a estos efectos, las operaciones intragrupo han de computarse conforme a los criterios generales establecidos en los arts. 78 y 79 de la LIVA, encargados como es sabido de la regulación del régimen de prorrata así como del de las deducciones con anterioridad al inicio de la actividad. En efecto, con independencia del criterio que se adopta para determinar la base imponible en las operaciones internas del grupo localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, a los efectos de lo dispuesto en los arts. 101 a 119 y 121 de la Ley, la valoración de estas operaciones ha de llevarse a cabo de acuerdo con lo establecido en dichos arts. 78 y 79.⁵⁷

De este modo, el cálculo de la regla de prorrata y la determinación del volumen de operaciones se efectúa dejando al margen el dato de que la base imponible de las operaciones interiores localizadas en el TAI haya sido calculada por el coste por el que se hayan soportado o satisfecho cuotas de IVA.⁵⁸

Téngase presente además que, puesto que se trata de operaciones vinculadas, la referida aplicación de las reglas generales a efectos de la determinación del volumen de operaciones y del cálculo de la prorrata no siempre implicará que nos estemos refiriendo a la contraprestación pactada. Podría resultar exigible, en su caso, considerar como base imponible aquella que corresponda a la regla especial de este tipo de operaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 79. Cinco de la LIVA de conformidad con su redacción al amparo de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

No se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del impuesto que hubiesen soportado los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el periodo de regularización de deducciones, los bienes afectados se destinasen a alguna de las siguientes finalidades:

a) Las que, en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, limiten o excluyan el derecho a deducir.

b) La utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción.

c) La utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general.

d) La realización de una entrega exenta del impuesto que no origine el derecho a deducir.”

56. Deberán por tanto aplicarse las reglas generales existentes, entre otros casos, respecto a la posibilidad de utilizar la prorrata especial en los términos regulados con carácter general en la Ley del Impuesto.

57. Obsérvese por tanto que la misma precisión se contiene respecto del art. 121 de la Ley, es decir, para el cálculo del volumen de operaciones de cada una de las entidades integrantes del grupo. Igualmente en este caso la valoración de las operaciones tendrá lugar conforme a las reglas de los arts. 78 y 79 y no del art. 163.octies de la Ley 37/1992.

58. En definitiva, de lo que se trata es de aplicar las reglas generales establecidas en la LIVA, al objeto de precisar cómo deben contribuir estas operaciones a la determinación del volumen de operaciones o al numerador o denominador de la prorrata.

Por otra parte cabe la posibilidad de que, existiendo más de un sector diferenciado dentro del ámbito de la actividad empresarial, no sólo haya cuotas que resulte posible individualizar para uno y otro sector, sino que existan además cuotas soportadas por bienes y servicios que se utilicen de manera indistinta en las actividades incluidas dentro de uno y otro sector.

E igualmente, en el supuesto de que la entidad tuviese dos sectores diferenciados (el de operaciones intragrupo y el de operaciones con terceros), podrán existir bienes y servicios que se utilicen conjuntamente en ambos sectores. Refiriéndose a este supuesto específico declara el art. 101.Uno.párrafo cuarto de la LIVA (tras indicar que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deben aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos) que, cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el art. 104 apartados dos y siguientes de la Ley, con la finalidad de fijar el porcentaje de deducción susceptible de ser aplicado respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y estimándose además que, a estos efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Refiriéndose a la constitución de un sector diferenciado para las operaciones realizadas entre las entidades del grupo preveía el art. 163.octies.Tres en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 28/2014 que cuando se ejercite la opción por la aplicación de este contenido especial del régimen las operaciones efectuadas dentro del grupo constituyan un sector diferenciado de la actividad al que deban entenderse afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente y total o parcialmente en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

Disponía el citado precepto en su anterior redacción a la aprobación de la citada Ley que *”Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, las operaciones a 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 efectivamente el Impuesto.*

Por excepción a lo dispuesto en el párrafo 4.º 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. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.”

Al amparo de lo establecido por el citado precepto, dicho sector diferenciado presentaría los siguientes rasgos configuradores. En primer lugar, no resultaría aplicable al denominado nivel básico de este régimen especial. En segundo término, se trataría de un sector diferenciado por ley. Como es sabido el art. 9 de la Ley delimita los sectores diferenciados en que se divide la actividad económica del sujeto pasivo estableciendo unos sectores diferenciados por ley (caso, por ejemplo, de determinados regímenes especiales, del de arrendamiento financiero, etc.). Pues bien, el presente sector diferenciado tendría el mismo carácter, de manera que, en tanto en cuanto las entidades del grupo se acojan a esta especialidad del régimen del grupo de entidades, se constituirá automáticamente por ley este sector diferenciado.

A este sector diferenciado quedarían afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente y total o parcialmente. Concretamente el citado art. 163.octies.Tres utiliza en su párrafo primero de cara a la determinación de la base imponible unas reglas idénticas a las contenidas en el apartado Uno párrafo primero del citado precepto, esto es, se entienden afectos al sector diferenciado

los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente y total o parcialmente en la realización de las operaciones intragrupo y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el IVA.

Tratándose de bienes y servicios utilizados total y directamente en la realización de operaciones intragrupo, dichos bienes y servicios se incluirán en el sector diferenciado. Por lo que respecta a los bienes y servicios utilizados parcial o indirectamente en la realización de operaciones intragrupo, su inclusión dentro del sector diferenciado habría de tener lugar en proporción al uso en estas operaciones,⁵⁹ lo que implica la adopción de un criterio distinto al previsto en el art. 101.Uno de la Ley 37/1992 para el régimen general en el que el sujeto pasivo tenga dos o más sectores diferenciados.

El importe de la imputación ha de resultar, además, proporcional a la utilización de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo. Y, a estos efectos, se ha de recordar la obligación que asume el grupo de llevar un sistema de información analítica, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 163.nonies.Tres de la LIVA (ya analizado al estudiar la determinación de la base imponible⁶⁰), del que resultarán las reglas que aplica el grupo con la finalidad de fijar la proporción de utilización de los bienes y servicios en la realización de estas operaciones intragrupo.

Establecía no obstante este art. 163.octies.Tres de la Ley 37/1992 en su párrafo segundo que, por excepción a la regla del párrafo cuarto del art. 101.Uno de la Ley, cuando nos hallásemos en presencia del régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales podrían deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, y de manera total o parcialmente, a la realización de las operaciones intragrupo, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 94 de la L'IVA.⁶¹ Esta de-

59. A tal efecto el precepto de la Ley emplea la expresión "utilizados".

60. Como ya se ha señalado dispone este precepto en su vigente redacción que "*Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2.º del apartado siguiente*".

61. Como es sabido establece este precepto en relación con aquellas operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción lo siguiente: "*Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

Dos. Los sujetos pasivos comprendidos en el apartado dos del artículo anterior únicamente podrán deducir el impuesto

ducción se practicaría en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.⁶²

Desde nuestro punto de vista se trataba de una redacción sumamente confusa al amparo de la cual cabía considerar que las cuotas soportadas únicamente serían deducibles íntegramente cuando los bienes o servicios a los cuales correspondiesen se utilizasen para operaciones intragrupo cuya ejecución diese derecho a deducir de acuerdo a lo regulado en el art. 94 de la LIVA. Sin embargo nada se disponía acerca de los criterios en base a los cuales resultasen deducibles las cuotas soportadas o satisfechas de bienes o servicios que se destinasen en parte a operaciones del sector diferenciado consistente en las operaciones intragrupo y, parcialmente, para transacciones que no fueran calificadas como tales.

En cambio, tras la reforma introducida por la Ley 28/2014, señala el apartado Tres de este art. 163.octies que *”Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de esta Ley, las operaciones a 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 efectivamente el Impuesto.*

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. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.”

De acuerdo con la vigente redacción las operaciones realizadas en este régimen especial no pueden tenerse en cuenta a efectos de cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado, al margen del régimen especial del grupo de entidades. En efecto, las operaciones intragrupo no han de computarse en el cálculo de la prorrata.

Por su parte el vigente art. 61 bis.3 del RIVA, en su redacción otorgada por el Real Decreto 1073/2014, establece que *“Las entidades que hayan ejercitado la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto aplicarán la regla de prorrata especial a que se refiere el artículo 103.dos.1.º de dicha Ley del Impuesto en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que, en su caso, tuvieran cada una de las entidades del grupo”.*

En definitiva, con efectos desde el 1 de enero de 2015 el régimen de deducciones a aplicar en las operaciones intragrupo es el de la prorrata especial, si ésta ha sido elegida por el contribuyente o la prorrata general, de no ser el caso.

soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte que sean objeto de la entrega a que se refiere el artículo 25, apartado dos, de esta Ley, hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta.

Tres. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho.”

62. Recuérdese además que, en el supuesto de que una o varias de las entidades del grupo realizasen exclusivamente actividades intragrupo tendrían un único sector de actividad, de manera que las cuotas soportadas, al quedar afectas al desarrollo de la citada actividad intragrupo, resultarían deducibles, siendo de aplicación las normas específicas que sobre las deducciones establece este régimen especial. Y si las entidades del grupo tuviesen más de un sector diferenciado de la actividad, al constituido por las operaciones intragrupo le serían de aplicación las normas sobre deducibilidad generales establecidas en la LIVA, con las oportunas particularidades respecto del sector diferenciado constituido por las operaciones intragrupo.

6.3. Determinación de las cuotas que resultan deducibles dentro del sector diferenciado.

¿Qué deducciones son susceptibles de aplicarse al presente régimen especial? ¿Qué cuotas son deducibles dentro del sector diferenciado? Con carácter general, y teniendo presente que el sector diferenciado se constituye en cada una de las entidades del grupo y exclusivamente por las operaciones realizadas intragrupo por dicha entidad (es decir, aquellas que no realicen operaciones intragrupo no tendrán sector diferenciado, el cual sólo existirá en las que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a otras entidades del mismo grupo, pero no aquellas que sean exclusivamente destinatarias de las operaciones intragrupo), las deducciones se practicarán individualmente, es decir, por cada entidad, no existiendo un régimen común de deducciones, ni un sector diferenciado conjunto para el grupo.

Como ya sabemos, dentro del nivel avanzado la regla básica es que las operaciones efectuadas entre las entidades del grupo constituyen un sector diferenciado en cada una de las entidades, adquiriendo éste un tratamiento específico respecto de las cuotas soportadas deducibles afectas al sector.

Así las cosas, por lo que respecta a la afectación de los bienes y servicios al sector diferenciado, serán de aplicación las reglas básicas de afectación contenidas en el art. 163.octies.Tres, dando lugar las mismas a la imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos al sector diferenciado. Por lo que respecta al importe de las cuotas deducibles para cada una de las entidades integradas en el grupo, será aquél que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de la Ley del IVA, a excepción de aquella regla especial en virtud de la cual, por excepción a lo dispuesto en el art. 101.uno.párrafo 4º de la LIVA, los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente y 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 art. 94 de la LIVA.⁶³

Dentro del ámbito de la jurisprudencia comunitaria, y tal y como afirma la STJUE de 16 de julio de 2015 (As. Acumulados C-108/14 y C-109/14, *Larentia+Minerva & Marenave*), relativa a dos entidades que, pese a su presunto carácter dual a efectos del IVA al desarrollar de forma simultánea tanto actividades sujetas al Impuesto (intervención efectiva en la gestión de sus participadas) como no sujetas al mismo (actividad de mera tenencia de participaciones, tal y como sería el caso de un inversor privado), no aplicaron filtro alguno a las cuotas del Impuesto soportadas, estimando que dicho presunto carácter dual no era tal y que debía procederse a la afectación plena de los gastos incurridos en su actividad empresarial sujeta al IVA, y discutiéndose por parte de la Hacienda Pública alemana la aplicación de un corrector previo que eventualmente dejara al margen del posible IVA deducible aquel correspondiente a la parte de actividad no sujeta al citado tributo,⁶⁴ nada se

63. Dicha deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado. Y, en el supuesto de que las operaciones realizadas entre las entidades del grupo constituyesen un sector diferenciado, éste tendría igualmente un tratamiento específico respecto de las cuotas soportadas deducibles afectas al sector.

64. Concretamente en el Asunto C-108/14 la Sociedad *Larentia+Minerva* poseía el 98% de las participaciones de dos filiales constituidas como sociedades personalistas de responsabilidad limitada en comandita. *Larentia+Minerva* actuaba como "sociedad holding de dirección", lo que implicaba la prestación a sus filiales de diversos servicios administrativos y comerciales a título oneroso. Asimismo, adquirió a un tercero capitales que sirvieron para financiar sus participaciones en las filiales y los servicios que les prestaba. *Larentia+Minerva* se dedujo íntegramente el IVA soportado por estas operaciones, si bien la Administración tributaria alemana consideró que sólo procedía una deducción del 22% de los gastos, ya que el resto fueron imputados a la mera tenencia de participaciones en las filiales, que no se considera una actividad económica y que, por tanto, no genera derecho a deducir. Por su parte en el Asunto C-108/14 *Marenave* era una sociedad de cartera que gestionaba cuatro sociedades navieras comanditarias, de carácter personalista, a cambio de una remuneración. Por los ingresos derivados de esta actividad *Marenave* se dedujo el IVA íntegramente soportado por los gastos de una ampliación de capital que tuvo que realizar, procediendo la Administración tributaria alemana a rechazar el ejercicio de la deducción, con el argumento de que no existía una intervención efectiva de *Marenave* en la gestión de las filiales. Así las cosas en ambos casos el *Bundesfinanzhof* planteó las mismas cuestiones prejudiciales al

opone a que formen parte de un grupo entidades sin personalidad jurídica, salvo que dicha exclusión se justifique con base en la prevención de prácticas abusivas o en la lucha contra el fraude, no resultando compatible con la Directiva de IVA exigir la existencia de una relación de subordinación entre dominante y dependientes que se sume como requisito necesario a la pertinente concurrencia de vinculación en los órdenes financiero, económico y organizativo.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a la aplicación directa de las previsiones de la Directiva de IVA encargadas de regular el régimen de grupos cuando un Estado miembro haya procedido a su transposición de manera errónea, afirma el Tribunal que el art. 11 de la norma comunitaria precisa de un desarrollo normativo nacional mínimo que delimite su alcance y que fije en atención a ellos el perímetro subjetivo de consolidación, no estimándose viable su invocación directa.

La primera cuestión prejudicial planteada versaba, en efecto, acerca de los métodos de cálculo aplicables, de conformidad con los cuales el IVA soportado por una sociedad de cartera para la adquisición de capitales destinados a adquirir participaciones en filiales debe repartirse entre actividades económicas y actividades no económicas de la citada sociedad. Pues bien, tal y como recuerda el Tribunal no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA (y, por ende, no tiene derecho a deducir) una sociedad de cartera cuyo único objeto lo constituye la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad, intervenga (directa ni indirectamente) en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad de cartera en su calidad de accionista o socio. La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas que confieran a quien las realiza la calidad de sujeto pasivo, ya que la adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, siendo el eventual dividendo, fruto de dicha participación, resultado de la propiedad del bien.

Cuestión distinta se planteaba, en cambio, cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su

TJUE, partiendo en primer término de la premisa de que los gastos de las sociedades *holdings* sólo pueden imputarse parcialmente a su actividad económica, lo que exige determinar el método de cálculo (*prorrata*) que debe utilizarse para determinar la deducción en estos casos. Con carácter adicional resultaba necesario determinar si el párrafo segundo del art. 4.4 de la antigua Sexta Directiva (actual art. 11 de la Directiva 2006/112/CE), que permite a los Estados regular la constitución de grupos IVA, se opone a que una legislación nacional reserve esa posibilidad a personas jurídicas y excluya así a sociedades personalistas sin personalidad jurídica. Asimismo el *Bundesfinanzhof* preguntó al TJUE acerca del eventual efecto directo de este precepto de la Directiva. En definitiva la Administración tributaria alemana no admitió la totalidad de la devolución solicitada, lo que motivó la interposición de los subsiguientes recursos, dando lugar a que el órgano jurisdiccional nacional decidiera suspender el procedimiento y plantease al TJUE tres cuestiones prejudiciales que, siendo coincidentes en los dos asuntos, motivaría la acumulación de ambos. En efecto, el *Bundesfinanzhof* procedió a plantear las oportunas cuestiones prejudiciales, al estimar que debió haberse producido la aplicación de un filtro previo a la *prorrata* que dejara al margen de las deducciones a los gastos relacionados con la actividad no económica, suscitándose la duda relativa al método de cálculo que debía seguirse para ello, especialmente tratándose de gastos relacionados con la captación de capitales ajenos por sociedades de cartera que se destinarían a la toma de participaciones en filiales. Concretamente las cuestiones prejudiciales planteadas fueron las relativas a la determinación del adecuado nivel de deducciones del IVA soportado por entidades *holding* mixtas que intervienen en la gestión de sus participadas correspondiente a gastos generales de las mismas, así como a la procedencia de la inclusión como dependiente de un grupo de IVA de una sociedad personalista y su eventual subordinación a la dominante y a la aplicación directa de las previsiones comunitarias sobre la consolidación a efectos de este tributo. Tal y como se ha señalado, se preguntaba acerca de si el art. 4, apartado 4, párrafo segundo, de la antigua Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que se oponía a que el derecho de un Estado reservase la posibilidad de constituir un grupo de personas que pudieran considerarse como un único sujeto pasivo al IVA (“grupo a efectos del IVA”) únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas con el órgano principal de dicho grupo mediante una relación de subordinación. Acerca del alcance del presente pronunciamiento véanse, con carácter general, VERDÚN FRAILE, E., “La deducción del IVA por sociedades holding que intervienen en la gestión de sus participadas. Pertenencia a un grupo IVA de una entidad personalista y aplicación directa del Derecho de la Unión en la regulación comunitaria de esta materia (Análisis de la STJUE de 16 de julio de 2015, Asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14), *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 389–390, 2015, págs. 135 y ss. y BARCIELA PÉREZ, J. A., “La deducción del IVA en las sociedades holdings y algunas consideraciones sobre los requisitos para la constitución de un grupo IVA. Los asuntos acumulados Larentia+Minerva y Marenave”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2016 (consultado en [<http://www.aranzadidigital.es>]).

calidad de accionista o socio, ya que dicha intervención constituirá una actividad económica en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales.

El TJUE clarificó por tanto en primer término (con carácter previo al análisis de la cuestión referente al método de cálculo de la prorrata) que las sociedades holdings activas pueden, en ciertas circunstancias, tener derecho a una deducción integral del IVA soportado. Y ello en tanto en cuanto, si bien la mera tenencia y adquisición de participaciones no debe reputarse una actividad económica en el sentido de la Directiva IVA (no confiriendo a quien la realiza un derecho a deducir), cuando la titularidad de la participación va acompañada de una gestión (directa o indirecta) en la sociedad participada que conlleva la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la *holding* a la filial, existe una actividad económica que permite la deducción. Por lo que respecta al vínculo necesario entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute, el TJUE también recuerda que no es necesaria la existencia de un vínculo directo e inmediato cuando nos hallamos ante gastos generales que adquieren la consideración de elementos constitutivos del precio de los bienes que se entregan o los servicios que se prestan. Así, por ejemplo, los gastos referidos a una adquisición de capitales (en el caso de *holdings* activas) deben considerarse afectos a la actividad económica y, en consecuencia, el IVA soportado puede ser deducible.

Acto seguido, y tras admitir la posibilidad de efectuar una deducción integral, refiriéndose a los supuestos de deducción parcial, recuerda el Tribunal que el cálculo de la prorrata previsto en el art. 17.5 de la antigua Sexta Directiva se aplica sólo en casos de bienes y servicios de uso mixto, quedando comprendidas dentro del margen de apreciación del que disponen los Estados la determinación, tanto de los métodos de cálculo como de los criterios de reparto de las cuotas entre actividades económicas y no económicas entra

Sucede sin embargo que en los dos Asuntos analizados por el TJUE a través del presente pronunciamiento las *holdings* realizaron una actividad económica por los servicios prestados a sus filiales, gozando a tal efecto de deducción íntegra del IVA soportado en la adquisición de esos servicios, salvo que las operaciones por las que repercutiesen el IVA se hallaran exentas. Únicamente para el caso de que el juez nacional considerara que las operaciones de las sociedades de cartera se afecten, en parte, a otras filiales en cuya gestión no interviniesen, cabría la posibilidad de efectuar una deducción parcial. En dicho supuesto los criterios de reparto entre actividades económicas y no económicas habrían de ser determinados por las autoridades nacionales, bajo el control del juez nacional, atendiendo a la naturaleza de la inversión o de la operación o a cualquier otro criterio adecuado, siempre que refleje de manera objetiva la parte imputable a cada actividad y teniendo en cuenta la finalidad y estructura de la Directiva IVA.

Por tanto resulta admisible el ejercicio de un derecho de deducción en favor del sujeto pasivo (incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el Impuesto que den derecho a deducir), siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. Y ello en la medida en que tales costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo, debiendo considerarse los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión (y que, como tal, ejerce una actividad económica) afectados a la actividad económica de dicha sociedad, siendo el IVA soportado sobre dichos gastos objeto de una deducción integral.

Con carácter general la sociedades de cartera están sujetas a IVA por la actividad económica desarrollada, esto es, por las prestaciones a título oneroso efectuadas a sus filiales. En consecuencia el Impuesto abonado sobre los gastos de adquisición de dichos servicios debería deducirse íntegramente, salvo que las operaciones por las que se repercute el IVA estén exentas, en cuyo caso el derecho a deducción sólo debería operarse según aquello que establecía el art. 17, apartado 5, de la

antigua Sexta Directiva. Únicamente en el supuesto de que las participaciones que resulten de las operaciones en capital efectuadas por las sociedades de cartera hubiesen sido afectadas en parte a otras filiales en cuya gestión no interviniesen dichas sociedades de capital, el IVA abonado por los gastos de esas operaciones podría deducirse parcialmente, dado que la mera tenencia de sus participaciones en esas filiales no podría considerarse como una actividad económica de esas sociedades de cartera, procediendo entonces repartir el IVA soportado entre el relacionado con las actividades económicas y el relacionado con las actividades no económicas de éstas.

Pues bien, en tales circunstancias estimó el Tribunal que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas y que, como tal, ejerce una actividad económica, forman parte de sus gastos generales, debiendo deducirse en principio de manera íntegra el IVA soportado por aquéllos, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el IVA queden exentas, en cuyo caso el derecho a deducción se ejercerá únicamente de conformidad con lo establecido en el art. 17, apartado 5, de la antigua Sexta Directiva.⁶⁵

Y, puesto que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de éstas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica, forman parte sólo parcialmente de sus gastos generales, el IVA abonado por esos gastos sólo podrá deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica de acuerdo con los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener presente la finalidad y la estructura de la norma comunitaria, debiendo establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

En relación con la cuestión referente a la posibilidad de excluir de los grupos IVA a los entes sin personalidad jurídica, el TJUE concluyó que el art. 4.4 de la Sexta Directiva (actual art. 11 de la Directiva 2006/112/CE) se opone a una normativa nacional que reserve la integración en un grupo IVA a entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central del grupo mediante una relación de subordinación. De entrada el citado art. 4, apartado 4, en su párrafo segundo, se refiere a las “personas”, no excluyendo por sí mismo, de su ámbito de aplicación a las entidades que, como las sociedades en comandita, no gozan de personalidad jurídica. Dicho precepto permite considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas establecidas en el interior del país que son jurídicamente independientes pero que se hallan firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, no sometiendo su aplicación a otras condiciones tales como la posibilidad de que los Estados miembros exijan que únicamente las entidades dotadas de personalidad jurídica puedan ser miembros de un grupo a efectos del IVA. Con carácter adicional tampoco prevé que los Estados miembros impongan otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA.⁶⁶

A priori la medida de exclusión de las entidades no dotadas de personalidad jurídica del régimen de grupo a efectos del IVA podría constituir una medida necesaria y adecuada a aquellos objetivos consistentes en prevenir las prácticas o las competencias abusivas o bien en luchar contra la evasión o el fraude fiscales, si bien corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar tal circunstancia.

65. A este respecto ya en sus Conclusiones Generales el Abogado General manifestaba que los gastos vinculados a las operaciones de capital en que hubiese incurrido una sociedad de cartera que interviene directa o indirectamente en la gestión de sus filiales presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica de dicha sociedad de cartera en su conjunto, motivo por el cual no cabe proceder al reparto del IVA soportado sobre dichos gastos entre las actividades económicas y no económicas.

66. Tal y como recuerda a este respecto el Tribunal, de la Propuesta de la Comisión [COM(73) 950 final] se desprende que el legislador comunitario quiso permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, ya fuese con ánimo de simplificación administrativa o para evitar la comisión de ciertos abusos como, por ejemplo, el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico.

Ahora bien, tal y como matizó el Tribunal, atendiendo a la posibilidad prevista en el párrafo tercero del art. 4.4 de la antigua Sexta Directiva, ello resultaría posible si esas dos exigencias constituyesen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos de prevenir los abusos o luchar contra la evasión o el fraude fiscal, lo que en todo caso ha de entrar a comprobar el juez nacional. Dicho art. 4.4 de la antigua Sexta Directiva, que imponía el requisito de que la constitución de un grupo a efectos del IVA se supedita a la existencia de vínculos estrechos en los órdenes financiero, económico o de organización entre las personas de que se trate, exige ser precisado a escala nacional. Y puesto que dicha disposición presentaba de ese modo un carácter condicional, al implicar la intervención de disposiciones nacionales que determinasen el alcance concreto de tales vínculos, no reunía los requisitos necesarios para producir efecto directo que permitiese a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro, en el supuesto en que la normativa de éste no sea compatible con la citada disposición, y no pueda ser interpretada de manera conforme a ésta.

Cada Estado miembro puede considerar que constituye un único sujeto pasivo las personas establecidas en su territorio, independientes desde un punto de vista jurídico pero estrechamente relacionadas entre ellas en los órdenes financiero, económico y de organización. Y el carácter estrecho de las relaciones que unen a esas personas no puede, a falta de otra exigencia, conducir a estimar que el legislador de la Unión haya querido reservar el régimen de grupo a efectos del IVA únicamente a las entidades que se hallan en una relación de subordinación con el órgano central de la agrupación de empresas de que se trata. En efecto, si bien la existencia de dicha relación de subordinación permite presumir el carácter estrecho de las relaciones entre las personas de que se trata, ello no puede considerarse, en principio, como un requisito necesario para la constitución de un grupo a efectos del IVA, a excepción de aquellos supuestos en los que dicho requisito represente, en un contexto nacional determinado, una medida a la vez necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscal. Y, a este respecto, incumbe al tribunal remitente comprobar que la exclusión de las entidades no dotadas de personalidad jurídica del régimen de grupo a efectos del IVA (tal y como resultaba del derecho nacional aplicable) constituye una medida necesaria y adecuada a dichos objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o las competencias abusivas o a luchar contra la evasión fiscal.

En definitiva, la normativa comunitaria se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o bien a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, cuestión ésta última que, como se ha indicado, ha de ser comprobada por el órgano jurisdiccional remitente. Dentro del régimen de grupo de entidades aplicable a efectos del IVA un conjunto de empresas independientes establecidas en un mismo Estado y vinculadas entre sí puede ser considerado como un único sujeto pasivo a efectos del Impuesto. La ausencia de una relación de subordinación no representa un obstáculo para la composición de un grupo unitario. Resulta por tanto posible que formen parte de un grupo entidades sin personalidad legal. Y una legislación nacional (como la alemana en el presente caso) que reserva el derecho a constituir grupo a efectos del IVA, exclusivamente, a las entidades con personalidad jurídica y vinculadas a una entidad dominante con relación de subordinación es incompatible con la normativa comunitaria aplicable.

En todo caso para el Tribunal el citado art. 4.4 de la antigua Sexta Directiva no cumplía con los requisitos necesarios para considerar que tiene efecto directo, al no tratarse de una disposición incondicional. En efecto, a su juicio el referido precepto no reúne los requisitos necesarios para producir efecto directo que permita a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de éste no sea compatible con la citada disposición y no pueda ser interpretada de manera conforme a ésta. Y ello en la medida en que el requisito que impone en virtud del cual la constitución de grupos IVA debe supeditarse a la existencia de vínculos estrechos en los órdenes financiero, económico o de organización entre los miembros del grupo ha de ser objeto

de matización por el Derecho interno, debiendo ser precisado a escala nacional.⁶⁷

6.4. La aplicación de la regla de prorata.

Por lo que respecta a la aplicación de la regla de prorata, en principio, si las operaciones se encuentran sujetas y no exentas o exentas generando el derecho a la deducción del IVA soportado, las cuotas soportadas afectas al sector serán deducibles sin aplicación de regla de prorata alguna, debiendo tenerse en cuenta las reglas sobre deducibilidad general previstas en el Capítulo I del Título VIII de la Ley.

Señala concretamente el art. 163.octies.Cuatro de la LIVA que 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 la Ley, así como las reglas especiales comprendidas en el apartado anterior del citado precepto. Y, en el supuesto de que dentro del sector diferenciado se realizasen operaciones que generaran el derecho a deducir y otras que no lo generasen, se aplicaría la regla de prorata.

En este último caso, si bien parece razonable que la entidad del grupo pueda optar entre la prorata general y la especial, sin embargo, al no modificar la Ley que crea este régimen el art. 101 de la LIVA, en principio no podría acogerse a la opción de la prorata especial, ya que dicho régimen no se encuentra incluido dentro del art. 9.1º.c) letras a'), c') y d').⁶⁸ Ahora bien el art. 61.quinquies.1 del RIVA, cuando regula el contenido del sistema de información contable, establece en su letra c) que se indicará la regla de prorata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades

67. En efecto, el citado art. 4.4 de la antigua Sexta Directiva imponía el requisito de que la constitución de un grupo a efectos del IVA se supeditara a la existencia de vínculos estrechos en los órdenes financiero, económico o de organización entre las personas lo que, en opinión del Tribunal, exige ser precisado a escala nacional de cara a determinar el alcance concreto de tales vínculos.

68. De acuerdo con lo dispuesto por este art. 9.1º.c) letras a', c' y d' "A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

(...)

c) Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d) Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

Téngase presente además que el art. 101 de la Ley 37/1992 excluye la posibilidad de aplicar la prorata especial en los regímenes especiales contenidos en la letra b').

sujetas al régimen especial.⁶⁹ Y, por su parte, el art. 61.bis.3 del citado texto reglamentario regula la opción por la aplicación de la prorrata general o especial a la que pueden acogerse aquellas entidades que hubiesen optado por la aplicación del régimen avanzado en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, siendo esta opción individual para cada entidad. Señala este precepto en su vigente redacción, como ya se ha señalado, que *“Las entidades que hayan ejercitado la opción que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de la Ley del Impuesto aplicarán la regla de prorrata especial a que se refiere el artículo 103.dos.1.º de dicha Ley del Impuesto en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que, en su caso, tuvieran cada una de las entidades del grupo”*.⁷⁰

Recuérdese que las operaciones que originan el citado derecho a deducir, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 94 de la LIVA, son, en primer lugar, las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se encuentren en alguna de las situaciones siguientes: entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IVA, siempre que tales bienes o servicios se hallen afectados de manera directa a la realización de la actividad empresarial, esto es, al desarrollo de la propia actividad que constituye el objeto de la empresa, derivando además dicha afectación de la realización de operaciones gravadas; prestaciones de servicios cuyo valor se halle incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo previsto en el art. 83 de la LIVA; operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los arts. 21 a 25 de la Ley,⁷¹ así como las restantes exportaciones definitivas de bienes efectuadas fuera de la Unión Europea que no se destinen a la realización de las operaciones que hubiesen dado origen al derecho a deducir de haberse efectuado en territorio español y los servicios prestados por agencias de viajes exentos de IVA.

69. A tenor de lo dispuesto por el citado precepto reglamentario *“1. Cuando el grupo de entidades opte por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 sexies. cinco de la Ley del Impuesto, la entidad dominante deberá disponer de un sistema de información analítica cuyo contenido será el siguiente:*

a) La descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo y por los cuales se haya soportado o satisfecho el Impuesto.

En esta relación se incluirán tanto los bienes y servicios adquiridos a terceros como aquellos otros que, sin haber sido adquiridos a terceros, hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas por cualquiera de las operaciones sujetas al Impuesto.

b) El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, conservando los justificantes documentales correspondientes.

c) El importe de las cuotas deducidas de las soportadas o satisfechas por dichos bienes y servicios, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el régimen especial. Para el caso de los bienes de inversión, se deberá consignar igualmente el importe de las regularizaciones practicadas, en su caso, en relación con los mismos, así como el inicio de su utilización efectiva.

d) Los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones. Estos criterios deberán especificarse en una memoria, que formará parte del sistema de información, y deberán cuantificarse, siendo obligatoria la conservación de los justificantes formales de las magnitudes utilizadas, en su caso, durante todo el plazo durante el cual deba conservarse el sistema de información. Los citados criterios atenderán, siempre que sea posible, a la utilización real de los citados bienes y servicios en las operaciones intragrupo, sin perjuicio de la utilización de cualesquiera otros, como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, cuando se trate de bienes y servicios cuya utilización real resulte imposible de concretar. Estos criterios podrán ser sometidos a la valoración previa de la Administración tributaria. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de esta valoración previa.”

70. Ha de precisarse además que el hecho de que se opte por la aplicación de la prorrata general en vez de la especial no constituye un obstáculo para que, dándose las circunstancias previstas en el art. 103.Dos.2º de la Ley del IVA, deba aplicarse obligatoriamente la prorrata especial cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20% del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

71. Como es sabido dichos preceptos se encargan de regular las exenciones relativas a las exportaciones de bienes y operaciones a ellas asimiladas, las relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos así como las referentes a regímenes aduaneros y fiscales y las aplicables en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro de la Unión Europea.

En segundo término, dan lugar a la práctica de la deducción del Impuesto las operaciones realizadas fuera del territorio español que originarían el derecho a aquélla si se hubieran efectuado en el interior del mismo. Y, finalmente, originan el citado derecho a deducir las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas así como las bancarias o financieras, que quedarían exentas si hubiesen sido realizadas en el TAI (siempre y cuando el destinatario de tales prestaciones estuviese establecido fuera de la UE) o si dichas operaciones se encontrasen directamente relacionadas con exportaciones llevadas a cabo fuera de la Comunidad, siendo realizadas a partir del instante en que los bienes se expidan con tal finalidad, cualquiera que fuese además el momento en el que las mismas se hubiesen concertado.

Las deducciones han de practicarse individualmente por cada entidad integrada en el grupo de acuerdo con las reglas generales establecidas al efecto o, en su caso, con lo dispuesto en aquellas que resulten procedentes de ser aplicable un determinado régimen especial, pero sin que aquél adquiera la consideración de sujeto pasivo único. Tampoco será necesario proceder a calcular magnitudes por referencia a todo el grupo (caso por ejemplo de la prorrata).

La opción por la aplicación de la prorrata especial dentro del nivel avanzado es objeto de regulación en el art. 61.*bis*.3 del RIVA, anteriormente citado, pudiendo extraerse de su regulación las siguientes reflexiones. En primer lugar, y como no podía ser de otro modo, se trata de una opción individual para cada una de las entidades del grupo, debiendo ejercitarse sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que, en su caso, tuvieran. Ahora bien el no ejercicio de esta opción (la aplicación de la prorrata especial) no impediría que, concurriendo el supuesto previsto en el art. 103.dos.2º de la LIVA, hubiera de aplicarse obligatoriamente la prorrata especial.

Por lo que respecta al plazo de su ejercicio, con carácter general dicho ejercicio habrá de tener lugar durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desee que comience a surtir efectos. No obstante, tratándose de aquellos supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, así como en los de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que viniesen desarrollándose con anterioridad, dicho plazo se extiende hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

¿Y cuáles son los principales efectos derivados del ejercicio de esta opción? Como regla general la opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo, pudiendo efectuarse dicha revocación durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desee que la misma comience a surtir efectos.

En cuanto al régimen de deducción aplicable en el supuesto de existir varios sectores diferenciados de la actividad en una misma entidad del grupo, son varias las particularidades que han de ser tomadas en consideración. Como regla general serán de aplicación las normas generales sobre deducibilidad, si bien con las peculiaridades establecidas en el presente régimen especial. Una especial atención habrá que prestar las normas sobre afectación de bienes de inversión, las cuales contienen un conjunto de reglas específicas respecto de aquellos bienes que se encuentran parcialmente afectos al sector diferenciado de las operaciones intragrupo (art. 163.*octies* de la LIVA). Dicha afectación tiene lugar en función del grado de utilización, teniendo en cuenta las reglas que en cada grupo se especifiquen en el sistema de información analítica. Debido a ello no resulta posible aplicar la regla de prorrata que, en otro caso, habría de ser tomada en consideración.⁷²

72. Recuérdese que en el supuesto de dos o más sectores diferenciados que no sean de operaciones intragrupo será de aplicación la regla de prorrata. Por otra parte, tratándose de un concreto supuesto relativo a la venta de participaciones en sus filiales por parte de una sociedad *holding* declaró la AN mediante Sentencia de 20 de mayo de 2014 que dichas ventas de las sociedades participadas no constituyen operaciones accesorias sino habituales, motivo por el cual han de ser incluidas dentro del denominador de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto por el art. 105.Tres de la LIVA. Y ello al tratarse de una prolongación directa y permanente de la actividad económica del sujeto pasivo que excede de la mera actuación de un inversor privado, persiguiéndose el claro objetivo de tratar de rentabilizar los capitales invertidos. A

Finalmente, la última gran nota integradora del contenido del nivel superior del régimen especial es la relativa a la obligación impuesta en el art. 163.*nonies*.Cuatro de la Ley 37/1992, que establece que la entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, deberá disponer de un sistema de información analítica fundamentado en criterios razonables de imputación de bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, y total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el art. 163.*octies*.Uno de la LIVA (operaciones intragrupo que configuran el sector diferenciado).

Este sistema ha de reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo, incluyendo una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados (que deben ser homogéneos para todas las entidades del grupo) y manteniéndose durante la totalidad de los períodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que resulten modificados por causas razonables, las cuales han de quedar además justificadas en la propia memoria. De este modo se facilita a la Administración una herramienta importante a la hora de comprobar la adecuación de las operaciones a la especialidad que caracteriza a este régimen del grupo de entidades.

El referido sistema de información analítica ha de conservarse durante el plazo de prescripción del Impuesto, incluyendo una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que han de ser homogéneos para todas las entidades del grupo, debiendo mantenerse durante la totalidad de los períodos en los que resulte de aplicación el régimen, salvo que se modifiquen por causas razonables, las cuales habrán de justificarse en la propia memoria. El incumplimiento de esta obligación de confección y conservación del sistema originaría la pérdida del derecho a aplicar de inmediato el régimen especial. Significa ello por tanto que desde el período de liquidación en el que se produzca el incumplimiento dejará de producirse su aplicación, debiendo todas las entidades cumplir con sus obligaciones ordinarias en el régimen general o en el que, en su caso, corresponda.

Tal y como establece el art. 61.*quinquies*.1 del Reglamento del IVA, en caso de aplicarse la opción por el nivel avanzado el citado sistema de información analítica ha de presentar el siguiente contenido. En primer lugar, una descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente y directa o indirectamente en la realización de las operaciones intragrupo y por los cuales se haya soportado o satisfecho el IVA, siendo de inclusión tanto los bienes y servicios adquiridos a terceros como aquellos otros que, sin haber sido adquiridos a terceros, hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas por cualquiera de las operaciones sujetas al IVA.

Asimismo ha de figurar en el citado sistema de información analítica el importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, conservando los justificantes documentales correspondientes, y el importe de las cuotas deducidas de las soportadas o satisfechas por dichos bienes y servicios, indicando la regla de prorrata (general o especial) empleada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el régimen especial y, tratándose de bienes de inversión, el importe de las regularizaciones practicadas, en su caso, en relación con los mismos, así como el inicio de su utilización efectiva.

Por último, se han de hacer constar los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado cons-

tal efecto la AN tomó en consideración el objeto social de la recurrente, del que se deducía la existencia de una finalidad primordial de gestión de carteras de las participadas, junto con los informes de gestión obrantes en el expediente, de los que se desprendían las importantes plusvalías alcanzadas aprovechando la evolución del mercado, además de los actos propios de la actora. En definitiva, de acuerdo con lo señalado por la AN se trataba de un supuesto de prolongación directa y permanente de la actividad económica del sujeto pasivo que excedía de la mera actuación de un inversor privado, con una clara finalidad de rentabilizar los capitales invertidos; precisa además el citado órgano judicial que "(...) Los argumentos que expone la actora no son relevantes, pues la existencia de una operación de reestructuración de un grupo no excluye la calificación de actividad habitual, conforme a la STJUE de 29.10.2009 (Asunto C-29/2008). En cuanto a la existencia de algunas minusvalías, o que las participaciones de la recurrente lo hayan sido a largo plazo, o los cambios operados en las normas de contabilidad a los efectos de considerarlas o no entidades asociadas no desvirtúa lo anteriormente expuesto, pues lo relevante resulta si existió un verdadero ánimo de lucro en dichas operaciones".

tituido por dichas operaciones, teniendo en cuenta que dichos criterios deberán especificarse en una memoria que formará parte del sistema de información, así como que habrán de ser cuantificados, resultando obligatoria además la conservación de los justificantes formales de las magnitudes utilizados, en su caso, a lo largo de todo el plazo durante el cual deba conservarse el sistema de información.

Dichos criterios han de atender siempre, en la medida de lo posible, a la utilización real de los citados bienes y servicios en las operaciones intragrupo, sin perjuicio de la utilización de cualesquiera otros tales como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia cuando se trate de bienes y servicios cuya utilización real resulte imposible de concretar.⁷³ Adicionalmente los referidos criterios podrán ser sometidos a la valoración previa de la Administración tributaria, siendo el Ministro de Economía el encargado de dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de esta valoración previa.

6.5. Régimen de infracciones susceptible de ser aplicado.

El legislador español se encargó de diseñar un específico régimen de infracciones para todos aquellos incumplimientos de esta obligación formal del art. 163.*nonies*.Siete de la Ley. Tal y como ha señalado RODRÍGUEZ VEGAZO,⁷⁴ “*es significativo que la LIVA aclare que cuando no se aplique el régimen especial por este incumplimiento (o porque se den las circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta), se impondrán las sanciones previstas en el artículo 163.nones.siete LIVA que son, precisamente, las establecidas para este incumplimiento*”. Y es que conviene tener presente que, el hecho de que no se aplique el régimen especial en un determinado período de liquidación debido a no llevar el sistema de información analítica, no impide que se sancione el incumplimiento, sin que resulte posible alegar al respecto que si no existe régimen especial no hay obligación alguna. En otras palabras, la pérdida inmediata del derecho a aplicar el régimen especial no ha de ser causa eximente de la comisión de las infracciones que dan lugar a dicha pérdida, ya que dicha pérdida no presenta un carácter sancionador, no existiendo posibilidad alguna de invocar el principio *non bis in idem*.

Diferencia a este respecto el legislador español entre el incumplimiento absoluto, determinado por la no llevanza o conservación del sistema de información analítica regulado en el art. 163.*nonies*.Cuatro.3º de la Ley, y que adquiere la consideración de infracción tributaria grave de la entidad dominante, y el incumplimiento relativo, originado por las inexactitudes u omisiones existentes en el sistema de información analítica, que es considerado igualmente como infracción tributaria grave de la entidad dominante.

Adviértase que en la primera de las dos conductas tipificadas como merecedoras de sanción tributaria el legislador se refiere a un supuesto de incumplimiento absoluto, a saber, la no llevanza de la información debido a su no conservación. Además de la infracción la conducta en cuestión implica, como se ha podido comprobar al analizar las causas de exclusión del régimen, que las entidades pertenecientes al grupo de entidades salgan del mismo, adquiriendo la condición de sujeto infractor la sociedad dominante.

Por su parte la segunda de las conductas tipificada igualmente como una infracción tributaria grave de la entidad dominante se refiere a aquellas inexactitudes u omisiones existentes en el sistema de información analítica. A diferencia de lo que sucede en la conducta anterior, en el presente caso se trata de un incumplimiento parcial, ya que el sistema existe, si bien no permite la obtención de los datos que se precisan para su aplicación.⁷⁵ Desde nuestro punto de vista será en esta segunda

73. En este sentido habrá de comprobarse que en las imputaciones de costes realizadas no se han incorporado bienes o servicios que no se hayan utilizado en las operaciones intragrupo ni aquellos en los cuales no se haya soportado o satisfecho el IVA o no sean conceptos de coste incurrido puro.

74. RODRÍGUEZ VEGAZO, A. J., “El régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA”, ob. cit., pág. 21.

75. Pensemos, por ejemplo, en aquellas situaciones en las que tiene lugar un incumplimiento de la obligación de reflejar la utilización sucesiva de los bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo o en aquellas otras en las que se

conducta (más que en la anterior), en la que la condición de sujeto infractor recae igualmente en la entidad dominante, donde se susciten mayores dudas, dada la interpretación de la norma que recoge la obligación de llevar y de conservar este sistema de información.⁷⁶

Pues bien, mientras en relación con la primera de las conductas indicadas la sanción prevista se concreta en una multa pecuniaria proporcional del 2% del volumen de operaciones del grupo, la segunda de las referidas conductas es sancionada con multa pecuniaria proporcional del 10% del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida, aludiéndose en consecuencia al coste de los bienes y servicios y no a las cuotas aplicables por la adquisición o provisión de los bienes o servicios.⁷⁷

Nótese cómo en ambos casos aparece como sujeto infractor la entidad dominante del grupo, siendo las demás entidades que lo conforman responsables solidarias con respecto al pago de las sanciones que se impongan. Estas sanciones resultan además compatibles con aquellas que procedan por la aplicación de los arts. 191 (dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de una autoliquidación), 193 (obtener indebidamente devoluciones), 194 (solicitar indebidamente devoluciones) y 195 (determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) de la citada Ley, determinando su imposición que no quepa calificar como graves o muy graves las infracciones tipificadas en los arts. 191 y 193 de dicha Ley, en los supuestos de no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información analítica.

Ciertamente se trata de una aclaración legislativa de especial trascendencia, en tanto en cuanto la pérdida del derecho a aplicar el régimen especial resulta inmediata, pudiendo llegar a suceder que las entidades continúen declarando de manera indebida al amparo de la aplicación del régimen especial, incumpliendo las obligaciones individuales que les corresponden.

Ahora bien estas sanciones especiales a las que nos referimos relacionadas con el sistema de información analítica impiden la calificación de las infracciones tipificadas en los arts. 191 y 193 de la Ley 58/2003 como graves o muy graves motivadas por la no llevanza, la llevanza incorrecta o la no conservación del sistema de información analítica, de manera que las infracciones por dejar de ingresar o por obtener indebidamente devoluciones se califican como infracciones leves. De este modo, si bien se produce compatibilidad de sanciones, no cabe la posibilidad de graduar las correspondientes a los arts. 191 y 193 en atención a los mismos hechos.

En todo caso volvemos a recordar que es la entidad dominante la que adquiere la consideración de sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas de este régimen especial del grupo de entidades, dadas las funciones de representación y de dirección atribuidas por dicho régimen especial, y sin perjuicio de que las restantes entidades que apliquen el mismo respondan solidariamente del pago de estas sanciones.

Por último, y al margen de esta responsabilidad, el art. 163.*nonies*.Siete de la LIVA recuerda que las entidades integrantes del grupo, de forma ahora individual, responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias, aludiéndose por tanto al incumplimiento de obligaciones al margen del funcionamiento del régimen especial.

origina la ausencia de algún criterio de imputación.

76. Así, por ejemplo, en caso de recoger los criterios de imputación, el hecho de que alguno de ellos suscite a los órganos de la Administración la duda de su homogeneidad, que ha de ser precisa a tenor de lo establecido en el art. 163.*nonies*.Cuarto.3º de la LIVA, no tiene por qué constituir, en principio, causa de tipificación de tal conducta como infractora.

77. *A priori* este incumplimiento no tendría por qué ser causa de pérdida inmediata de la aplicación del régimen especial, ya que no se trata en sentido estricto de un incumplimiento de la obligación de llevanza y conservación, sino más bien de un cumplimiento incorrecto.

7. Reflexiones finales.

La Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, incorporó en su día en su art. 3.apartado 4 al ordenamiento tributario español un nuevo régimen especial al conjunto de los regulados en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, incluyendo además en su Disp. Final 1ª apartado cinco una normativa de carácter paralelo susceptible de aplicarse en el marco del Impuesto General Indirecto Canario.

La finalidad de la introducción de este régimen especial no se halla relacionada con la adopción de medidas destinadas a la prevención del fraude. Así las cosas, habría de conectar el presente régimen con otras causas que podrían vincularse a la desaparición de perjuicios financieros derivados de la aplicación del IVA en los grupos de entidades, tratándose de evitar además el surgimiento de distorsiones que afecten a la organización interna de los citados grupos.

Con fecha de 2 de julio de 2009 la Comisión Europea, en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a los grupos del IVA, señaló en relación con el contenido del art. 11 de la Directiva 2006/112/CE, refiriéndose a las modificaciones legales que debían ser adoptadas para el establecimiento del régimen especial, que las mismas debían comunicarse preceptivamente a la Comisión antes de su adopción por cada Estado miembro, estimándose asimismo aplicable dicho requisito de comunicación a la modificación legal del régimen. Respecto de los miembros del grupo (necesariamente dominantes y dependientes), los mismos habrían de ser empresarios o profesionales, debiendo además quedar unidos por lazos financieros, económicos y organizativos, siendo necesario entrar a apreciar la concurrencia de todos ellos. Si bien dicho criterio fue seguido por el Estado español, otros Estados de la UE como Finlandia, Dinamarca o Irlanda optaron por no aplicar el citado criterio, siendo en consecuencia demandados por la Comisión.

Finalmente el TJUE, mediante Sentencia de 25 de abril de 2013 (As. C-480/2010), terminó fallando a favor de dichos Estados, al concluir que nada se opone a que la entidad dominante o las entidades dependientes no sean empresarios o profesionales. A juicio del Tribunal, constituyendo el grupo un sujeto pasivo único, la condición individual de alguno de sus componentes carece de relevancia, siempre y cuando no se estén amparando con ello situaciones de fraude o de evasión fiscal.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la LIVA, otorgó una nueva redacción al art. 163 *quinquies*. Dos de la Ley 37/1992, disponiendo a tal efecto que, siempre y cuando cumplan los restantes requisitos, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales podrán ser consideradas como entidades dominantes en el grupo de entidades IVA. No obstante en el citado precepto sólo se contempla la posible inclusión en el grupo IVA de un establecimiento permanente en calidad de entidad dominante, señalando el apartado Tres del citado precepto que en ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el Territorio de Aplicación del Impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente.

Tal y como se señala en la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014 la vigente redacción del art. 163 *quinquies* incorpora la exigencia de tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización, a las entidades del grupo ajustándose así *a priori* a la dicción de la Directiva del IVA.

En todo caso, de conformidad con lo establecido por el art. 163 *octies*, apartado Dos de la LIVA, cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno. Y, de acuerdo con lo dispuesto en el Apartado Seis del art. 163 *nonies* de la Ley 37/1992, aquellas entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de dicho régimen especial. El legislador español no contempla el grupo como un sujeto pasivo único, titular exclusivo de un número de identificación individual para el IVA y único legitimado para poder efectuar las declaraciones correspondientes por éste.

El presente régimen especial de los grupos de entidades ha de quedar encuadrado dentro de esta facultad, no obligatoria para el conjunto de los Estados miembros y que, sin embargo, no supone

en sentido estricto la atribución de la condición de sujeto pasivo al grupo como tal. Ahora bien, su aplicación determina en todo caso que desaparezcan los efectos financieros o de falta de neutralidad que puedan derivarse del funcionamiento del IVA de acuerdo con sus reglas generales. A mayor abundamiento, la aplicación del régimen especial debe contribuir a evitar que la fiscalidad indirecta pueda llegar a inducir a que una entidad integrante del grupo actúe o intermedie en una concreta operación bajo el argumento de que “interesa” fiscalmente que sea dicha entidad la que soporte el impuesto correspondiente o, en su caso, efectúe la repercusión.

A pesar de que para formar parte del grupo se ha de atender a la concurrencia de tres criterios simultáneos y acumulativos (financiero, económico y organizacional) el primero de ellos es el que ofrece una mayor relevancia, midiéndose en términos de participación mayoritaria en el capital de la entidad dominada.

Desde nuestro punto de vista la regulación del presente régimen especial español no es conforme al art. 11 de la Directiva IVA, ya que no construye un nuevo y único sujeto pasivo en el Impuesto. A mayor abundamiento, ni siquiera la modalidad básica de nuestro régimen especial puede calificarse como un auténtico régimen de grupos, ya que no elimina las operaciones entre ellos. Y tampoco la modalidad “avanzada” encaja en la regulación comunitaria. Asimismo creemos que la regulación española incumple varias de las consideraciones efectuadas en su día en la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el art. 11 de la Directiva 2006/112/CE.

Ni el régimen básico ni el régimen avanzado pueden considerarse propiamente como regímenes de grupo consolidado. Así, respecto del primero de ellos las operaciones intragrupo no desaparecen, sino que únicamente se compensan o pueden hacerlo entre sí las declaraciones-liquidaciones del IVA de las personas que constituyen el régimen especial. Por lo que respecta al régimen avanzado, tampoco en el mismo se produce una consolidación de las operaciones sometidas al IVA entre los sujetos participantes en el grupo, sino que se prevé un modelo de determinación de la base imponible específico para tales transacciones.

Si bien se ha de reconocer que la reforma de la modalidad avanzada del régimen especial incluida en la Ley 28/2014 ha permitido clarificar determinadas cuestiones sobre las relaciones entre operaciones intragrupo y reglas de prorrata, subsisten todavía dudas respecto de los criterios aplicables para conformar un sector diferenciado de la actividad para las operaciones intragrupo en la modalidad de régimen avanzado.

Juan Calvo Vergez: Universidad de Extremadura (Spain)

✉ calvovergez@hotmail.com

Licenciado en Derecho por la Universidad Complutense, Doctor en Derecho por la Universidad de Alcalá y Premio Extraordinario de Doctorado por dicha Universidad. Su carrera como profesor universitario de Derecho Financiero y Tributario se ha desarrollado en las Universidades de León y de Extremadura, impartiendo actualmente docencia en la Facultad de Derecho de esta última Universidad como Catedrático de Universidad.