

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

GRADO EN DERECHO

Trabajo fin de GRADO



EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES DEL IVA

Subtítulo del trabajo

Autor: Arqued Sanagustín, Javier

Tutor: Galán Ruiz, José Javier

Madrid, diciembre de 2019

ÍNDICE GENERAL

1. INTRODUCCIÓN	3-4
2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES	5
2.1 ¿En qué consiste el REGE?	5
2.2 ¿Cuándo se considera que existe vinculación?	6
2.3 ¿Cuál es la entidad dominante?	6-9
2.4. ¿Cuáles son las entidades dependientes?	9-13
2.5 ¿Cuáles son las operaciones intragrupo (OIG)?	13-15
2.6 ¿Cuáles son las condiciones para la aplicación del REGE?	15-18
2.7 ¿Qué causas determinan la pérdida del derecho al REGE?	18-21
2.8 ¿Cómo funciona el REGE?	
2.8.1 ¿Qué es la Modalidad básica?	21-23
2.8.2 ¿Qué es la Modalidad Avanzada?	23-27
2.8.3 ¿Cuáles son las Obligaciones específicas en el REGE?	27-31
3. DOCTRINA DE LA DGT (CONSULTAS)	32-38
4. CONCLUSIONES	38-39
5. LEGISLACIÓN	40
6. BIBLIOGRAFÍA	41

ABREVIATURAS

DGT: Dirección General de Tributos.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

OIG: Operaciones IntraGrupo.

REGE: Régimen Especial del Grupo de Entidades.

RIVA: Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre el Impuesto del Valor Añadido.

TAI: Territorio de Aplicación del Impuesto (Península y Baleares).

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo vamos a analizar el Régimen Especial de Grupos de Entidades del IVA, mayormente conocido como REGE.

Este régimen especial tiene su origen en el artículo 11 de la directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, que da la posibilidad a los Estados miembros 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.

En España se introdujo a través de la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, añadió un nuevo ordinal, el 8º, al artículo 120.1 LIVA, creando un nuevo régimen especial en el impuesto para los grupos de entidades, que entró en vigor el 1 de enero de 2008.

Dicho régimen se encuentra regulado dentro de nuestro ordenamiento jurídico, en los artículos 163 quinquies al 163 nonies de la LIVA, y en los artículos 61 bis al 61 sexies del RIVA.

De acuerdo con el artículo 120.2 LIVA, el REGE tiene carácter **voluntario** y hay que **optar expresamente** al mismo; lo que significa, que cada una de las entidades que constituyen el grupo deberán optar por este régimen, y se caracteriza porque la entidad dominante tendrá la representación del grupo de entidades ante la administración tributaria, debiendo cumplir con las obligaciones formales y materiales.

Esta voluntariedad tiene un doble alcance, en el mismo momento en que se elija esta opción por las entidades, estas podrán optar por:

- **La modalidad básica:** busca que las entidades de un mismo grupo puedan ingresar o solicitar la compensación/ devolución del saldo agregado resultado de sumar todos y cada uno de los saldos de las declaraciones que tienen que hacer las entidades incluidas en el grupo; intentando evitar que unas deban ingresar lo que a otras les sale a devolver.

Esta modalidad supone un beneficio para el grupo de entidades, ya que al presentar una declaración liquidación conjunta por todas las entidades del grupo

podrán compensarse los flujos financieros entre la Administración tributaria y las entidades del grupo.

Se trata, pues, de un sistema de compensación automático intragrupo. En definitiva, podría decirse que es como un régimen de declaración simplificado de IVA.

- **La modalidad avanzada:** con esta modalidad lo que se pretende es evitar o atenuar que dentro de un grupo la fiscalidad indirecta tenga efectos distintos, es decir, se define al grupo de entidades como un centro único de decisiones económicas, como una unidad y, por tanto, su tratamiento respecto al IVA será el de un sujeto pasivo único y se tributará exclusivamente cuando salgan del grupo de entidades. Esta opción sólo se aplica cuando el grupo de entidades así lo decida.

Este régimen especial ha sufrido una serie de modificaciones a lo largo del tiempo, mediante la *ley 28/2014, de 27 de noviembre* se modifica la LIVA en cuanto a los artículos *163 quinquies* y *163 octies*; y el *Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre* en su art. 1.15 modifica el título y los apartados 1, 2, 3 y 6 y se añade el 7 del RIVA.

Para concluir esta introducción cabe destacar que la finalidad del REGE es, la de hacer más fácil las operaciones entre empresas de un mismo grupo, eliminando las cargas financieras de las operaciones intragrupo, pudiendo eliminarse totalmente y posponiendo la tributación de esas operaciones intragrupo a su salida del grupo, o a través de la compensación de los saldos de las autoliquidaciones a presentar por cada una de las entidades integrantes del grupo.

En otras palabras, trata de disminuir la presión fiscal indirecta existente sobre los pequeños empresarios.

2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES (REGE)

2.1 ¿En qué consiste el REGE?

La Agencia Tributaria lo define cómo el régimen voluntario al que pueden optar los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades.

El **art. 163 quinquies. Uno**, expone que:

“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.”

Ejemplo: *Galán fruterías, sociedad dominante del grupo ha situado la sede en Madrid. Además, pertenecen a dicho grupo otras sociedades con sede en Sevilla, Zaragoza, Barcelona, Valencia y las Palmas de Gran Canaria. Pues bien, cómo es necesario que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de las sociedades que constituyen dicho grupo deban encontrarse dentro del territorio de aplicación del impuesto, quedan fuera, por tanto, las radicadas en Canarias, Ceuta y Melilla; por lo tanto, este grupo no podrá acogerse al REGE.*

Este artículo, es objeto de modificación por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, dado que en la anterior redacción sólo se hacía referencia a la necesidad de un porcentaje de participación, de manera directa o indirecta, de al menos un 50 %.

Sin embargo, la dirección general de tributos lo interpretó en el sentido de que, de conformidad a lo dispuesto en la directiva del IVA, dicho porcentaje debía de suponer que se hallasen firmemente vinculadas en los órdenes económico, financiero y de organización.¹

¹ Barciela Pérez, J.A. (2017) *El grupo de entidades IVA*. 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

2.2 ¿Cuándo se considera que existe vinculación?

En el ámbito reglamentario, dentro del **art. 61 bis**, en el apartado **séptimo**, se exponen los siguientes motivos, en relación con los vínculos de los órdenes económico, financiero y de organización:

*“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.”

A través de las consultas que se hacen a la agencia tributaria, se puede interpretar que el vínculo financiero, no sólo es el más importante de los tres, sino que al no hacer referencia a que la participación deba obtenerse de manera directa, también se entenderá cumplido cuando el porcentaje de participación se alcance de forma indirecta a través de participaciones en sociedades intermedias.²

2.3 ¿Cuál es la entidad dominante?

El **art. 163 quinquies. Dos**, expone 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.

² Barciela Pérez, J.A. (2017) El régimen especial del grupo de entidades IVA. 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

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.”

El último párrafo de este artículo se añadió con posterioridad y no comenzó a aplicarse hasta el 1 de enero de 2015.

Una de las consecuencias de las modificaciones que introduce la Ley 28/2014, es la de matizar que el control efectivo en las entidades dominantes ha de ser de más del 50%, y que, ese porcentaje podrá ser en capital o en derecho de votos.

Ahora bien, como no hay forma de computar la participación, ya sea de forma directa o indirecta, y ante la ausencia de un precepto legal; la doctrina se inclina por aplicar el art. 69 del IS para el cómputo de la participación, ya sea de manera directa o indirecta.

Así pues, si nos fijamos en el **art. 5. Uno, letra b) de la LIVA**, podemos comprobar que las sociedades mercantiles no necesariamente han de tener la consideración de empresarios o profesionales.

Por tanto, y gracias a esta nueva regulación, se permite que una sociedad mercantil que no actúe como empresario o profesional, como puede ser el caso de una empresa holding cabecera en España de un grupo multinacional de la que cuelgan las demás entidades del grupo (cumplidos el resto de requisitos establecidos en la LIVA), pueda ser considerada como entidad dominante del grupo de entidades [consulta V0865/15 (TOL4.828.836), de 23 de marzo].³

En el polo opuesto, podemos encontrarnos con la situación de que un ente local, por ejemplo: un Ayuntamiento, que sea titular del 50% del capital de una sociedad mercantil, sociedad mixta, que tenía la finalidad de prestar servicios municipales de

³ Barciela Pérez, J.A. (2017) El régimen especial del grupo de entidades IVA. 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

recogida, limpieza urbana, ... teniendo la facultad de nombrar al presidente del consejo de administración, y a la mayoría de sus componentes, no puede acogerse al REGE como entidad dominante en el que la entidad participada fuera la dependiente. La DGT se pronunció al respecto, exponiendo que la nueva regulación del REGE permite como ya hemos dicho, que una sociedad mercantil que no actúe como empresario o profesional pueda ser considerada como entidad dominante. Sin embargo, el legislador deja bien claro que esta posibilidad no existe para el caso de una Administración Pública, y por tanto, los entes locales no podrán acogerse al REGE [consulta V0986/15 (TOL4.828.948), de 27 de marzo].

Si nos paramos a leer el anterior artículo con determinación, vemos que:

- No podrán ser entidades dominantes las comunidades de bienes, herencias yacentes, ... puesto que carecen de personalidad jurídica, aún siendo sujetos pasivos del IVA.
- Como la participación puede ser igual al 50%, una misma entidad puede ser dependiente de dos dominantes. Para evitar que pueda darse dicha circunstancia, en el art. 163 quinquies. Uno, se indica que: "Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades". La agencia tributaria se encargó de aclarar el asunto en [consulta V2429 de 18 de diciembre de 2008 (TOL 1502626)], donde señala que no pueden existir dos entidades dominantes, por lo que si llegase a pasar, habría que optar por integrar el grupo con una de las dos dominantes y la dependiente.
- Respecto a que la participación deba mantenerse durante todo el año natural, cabe mencionar que, eso no supone que haya que esperar para poder optar al REGE a que se alcance el año; ya que tanto la opción como la renuncia se establecen por períodos anuales, interesa que la participación mayoritaria también dure todo el año natural. En el caso, de que se llegase a alterar esta circunstancia, la entidad dependiente quedaría excluida del REGE, desde ese momento (art. 163 quinquies. Cinco).

Según Cubero Truyo, una de las grandes diferencias, entre la entidad dominante y las dependientes (veremos a continuación) es, que la entidad dominante no sólo puede ser

una sociedad residente en España (dentro del TAI) sino que también puede ser un establecimiento permanente de una empresa extranjera radicado en nuestro territorio, si ese establecimiento tiene en su patrimonio afecto las participaciones en las entidades dependientes. En cambio, las entidades dependientes no podrán ser meros establecimientos permanentes de compañías extranjeras.⁴

2.4 ¿Cuáles son las entidades dependientes?

La **LIVA**, lo recoge en el **art. 163 quinquies. Tres, Cuatro y Cinco**.

En primer lugar, en el **art. 163 quinquies. Tres**, se expone 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”

Es decir, una entidad dependiente es aquella que, debe constituirse por un empresario o profesional distinto del de la entidad dominante y establecerse dentro del TAI (Península y Baleares), estando participada en al menos un 50% por la entidad dominante, y habiendo mantenido esa participación durante todo el año natural.⁵

Hay muchos supuestos concretos que han generado polémica, (como es el caso de las fundaciones públicas, las agrupaciones de interés económico que tienen capital social; si entre las entidades dependientes se encuentra una sociedad inactiva pero no disuelta; si una entidad adquiere el 75% del capital social de otra, pero sólo tiene el 25% del poder político debido a cláusulas estatutarias y pactos de los socios, etc.) y sobre los que la DGT ha tenido que dar una respuesta para resolver si efectivamente, se cumplían esos requisitos subjetivos o no, o si aun cumpliéndolos podía aplicarse el REGE.

⁴ Guervós Maíllo, M.A. (2015) *Los regímenes especiales del impuesto sobre el valor añadido*. 2nd ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

⁵ Arnaiz Arnaiz, T. (2017) *Fiscalidad Práctica 2017: Impuesto sobre el Valor Añadido*. 1st ed. Navarra: Thomson Reuters.

Pero, de todos los supuestos que generan controversias, hay uno que me ha llamado la atención sobre el resto, y no es otro, que la utilización de los Sistemas Institucionales de Protección (SIP)⁶ por las entidades financieras, cajas de ahorro para poder aplicar el REGE, siempre y cuando ese SIP integrado cumpla con las siguientes condiciones:

“(…) i. Que exista una entidad central que determine con carácter vinculante sus políticas y estrategias de negocio, así como los niveles y medidas de control interno y de gestión de riesgos. Esta entidad central será la responsable de cumplir los requerimientos regulatorios en base consolidada del sistema institucional de protección.

ii. Que la citada entidad central sea una de las entidades de crédito integrantes del sistema institucional de protección u otra entidad de crédito participada por todas ellas y que formará asimismo parte del sistema.

iii. Que el acuerdo contractual que constituye el sistema institucional de protección contenga un compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre las entidades integrantes del sistema que alcance como mínimo el 40% de los recursos propios computables de cada una de ellas, en lo que se refiere al apoyo de solvencia. El compromiso de apoyo mutuo incluirá las provisiones necesarias para que el apoyo entre sus integrantes se lleve a cabo a través de fondos inmediatamente disponibles.

iv. Que las entidades integrantes del sistema institucional de protección pongan en común una parte significativa de sus resultados, que suponga al menos el 40% de los mismos y que deberá ser distribuida de manera proporcional a la participación de cada una de ellas en el sistema.

v. Que el acuerdo contractual establezca que las entidades deberán permanecer en el sistema un periodo mínimo de 10 años, debiendo preavisar con, al menos, 2 años de antelación su deseo de abandonar el mismo transcurrido aquel período. Adicionalmente, el acuerdo deberá incluir un régimen de penalizaciones por baja que refuerce la permanencia y estabilidad de las entidades en el sistema institucional de protección.

vi. Que, a juicio del Banco de España, se cumplan los requisitos previstos en la normativa vigente sobre recursos propios de las entidades financieras para asignar una ponderación de riesgo del 0% a las exposiciones que tengan entre si los integrantes del sistema institucional de protección.

⁶ 12. El art. 7.5 del Real Decreto-ley 11/2010; establece que el REGE podrá ser aplicado por los empresarios o profesionales que integren un SIP en las condiciones establecidas en el art. 8.3 d) de la Ley 13/1985, de 25 de mayo.

Corresponderá al Banco de España la comprobación de los requisitos anteriores a los efectos de lo previsto en este artículo. (...)

Respecto a la inclusión de las fundaciones bancarias en el REGE⁷, cabe destacar que se introdujo en la LIVA, a través de la disposición final segunda de la **Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias**, que expone:

“Se introduce una disposición adicional séptima en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional séptima. Inclusión en los grupos de entidades de las fundaciones bancarias.

Podrán tener la consideración de entidades dependientes de un grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, que sean empresarios o profesionales y estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, así como aquellas entidades en las que las mismas mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento de su capital.

Se considerará como dominante la entidad de crédito a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, y que, a estos efectos, determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de la actividad del grupo y el control interno y de gestión.»”

Al respecto, el **art. 43.1 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, sobre cajas de ahorros y fundaciones bancarias**, expone que:

“Las fundaciones bancarias que posean una participación igual o superior al 30 por ciento del capital en una entidad de crédito o que les permita el control de la misma por aplicar cualquiera de los criterios del artículo 42 del Código de Comercio elaborarán, de forma individual o conjunta, un protocolo de gestión de la participación financiera que regulará al menos los siguientes aspectos:

a) Los criterios básicos de carácter estratégico que rigen la gestión por parte de la fundación bancaria de su participación en la entidad de crédito participada.

b) Las relaciones entre el patronato de la fundación bancaria y los órganos de gobierno de la entidad de crédito participada, refiriendo, entre otros, los criterios que rigen la elección de

⁷ Barciela Pérez, J.A. (2017) El régimen especial del grupo de entidades IVA. 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

consejeros, quienes deberán respetar los principios de honorabilidad y profesionalidad previstos en el artículo 3.2 de esta Ley.

c) Los criterios generales para la realización de operaciones entre la fundación bancaria y la entidad participada y los mecanismos previstos para evitar posibles conflictos de interés. (...)”.

Así pues, si una fundación bancaria posee una participación igual o superior al 30% de la entidad de crédito o por lo menos, que le permita tener el control de la entidad en los términos del art. 42 del Código de Comercio, podrá tener la consideración de entidad dependiente del grupo, pasando a ostentar la condición de entidad dominante la entidad de crédito que imponga las políticas y estrategias del grupo. Mirar en [consulta V2298/15 (TOL5.430.676), de 22 de julio].

Además, conviene traer a colación la consulta V0988-08, de 16 de mayo: en donde la DGT declaró que una fundación que, teniendo la condición de empresario o profesional, estando participada al menos en el 50% de su dotación total por una caja de ahorros, debe ser calificada como entidad dependiente de ésta y, por consiguiente y cumplidos el resto de los requisitos deducidos de la normativa del Impuesto, optar por la aplicación del REGE. Como puede apreciarse, se exige previamente que la fundación tenga la consideración de empresario o profesional, dada su condición de entidad dependiente.⁸

Por tanto, queda claro que uno de los requisitos esenciales para las entidades dependientes es, tener la consideración de empresarios o profesionales. Esto, viene a colación de la interpretación que ha dado la DGT, en [consulta V2051/08 (TOL2.210.330), de 5 de noviembre] donde aclara que, una entidad que esté participada al 100%, aunque posea carácter mercantil, no va a tener la condición de empresario o profesional, ya que al tratarse de una empresa “holding” no realiza operaciones o actividades que permitan atribuirle esa condición.

En consecuencia, al no tener la condición de empresario o profesional, no se considera sujeto pasivo del IVA, y por lo tanto, no puede ser sociedad dependiente, y deberá ser excluida del grupo.

⁸ Franch Fluxa, J. (2010) El régimen de grupo de entidades en el IVA y su aplicación a las fundaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm: 322, págs.: 91-98.

Para acabar, los **apartados Cuatro y Cinco del artículo 163 quinquies** se encargan de regular las cuestiones relativas a la integración de nuevas entidades en el grupo y a la exclusión del grupo de entidades dependientes. Así pues, **el apartado Cuatro** expone que:

“Las entidades sobre las que se adquiriera una participación como la definida en la letra b) del apartado dos anterior se integrarán en el grupo de entidades con efecto desde el año natural siguiente al de la adquisición de la participación. En el caso de entidades de nueva creación, la integración se producirá, en su caso, desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo.”

Mientras que el **apartado Cinco**, expone que:

“Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo de entidades con efecto desde el período de liquidación en que se produzca tal circunstancia”.

2.5 ¿Cuáles son las operaciones intragrupo (OIG)?

Según la Agencia Tributaria⁹, se tratan de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto entre entidades de un mismo grupo que optaron expresamente por la modalidad avanzada del REGE.

El **art. 163 sexies.Cinco LIVA**, expone que:

“(…) En relación con las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley, el ejercicio de esta opción supondrá la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20.uno de la misma, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. El ejercicio de esta facultad se realizará con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente”.

Es decir, si el grupo de entidades opta por la modalidad avanzada cuando se acoge al REGE, podrán renunciar a las exenciones en las operaciones que se realicen dentro del grupo (operaciones intragrupo).

⁹ Agencia Tributaria (2019) *El régimen especial del grupo de entidades*. [en línea] Disponible en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas_y_profesionales/Empleadas/IVA/Regimenes_de_tributacion/Regimenes_especiales/Regimen_especial_del_grupo_de_entidades / Cuales_son_las_operaciones_intragrupo .shtml [consulta: 10 de noviembre de 2019]

Elegir dicha opción avanzada supone la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del art. 163 octies. Por un lado, **el art. 163 octies.uno**, expone que:

“Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. 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”.

En otras palabras, la Base Imponible de las OIG = coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuáles se haya soportado o satisfecho el impuesto.

El último apartado se refiere al caso de las deducciones, las reglas de prorrata, las deducciones por bienes de inversión, las rectificaciones por deducciones hechas, devoluciones, etc; las cuáles pasarán a valorarse conforme a los arts. 78 y 79 (B.I. Regla general y B.I. Regla especial).

Por otro lado, **el art. 163 octies.Tres**, expone 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.”

Se trata, por tanto, de la aplicación de un sector diferenciado para las operaciones intragrupo. Elegir la modalidad avanzada obliga a aplicar la prorrata especial para ese sector diferenciado, aunque se podrá aplicar por unas entidades del grupo y por otras no. Esto es así, por lo establecido en el art. 61 bis tres del RIVA, que dispone:

“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”.

2.6 ¿Cuáles son las condiciones para la aplicación del REGE?

Las condiciones para la aplicación de este régimen especial se encuentran recogidas en el **art. 163 sexies de la LIVA**:

“Uno. 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.º 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.

Dos. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por los Consejos de administración, u órganos que ejerzan una función equivalente, de las entidades respectivas antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

Tres. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo y decidan aplicar este régimen especial deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores antes del inicio del primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación.

Cuatro. La falta de adopción en tiempo y forma de los acuerdos a los que se refieren los apartados uno y dos de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades por parte de las entidades en las que falte el acuerdo, sin perjuicio de su aplicación, en su caso, al resto de entidades del grupo.

Cinco. El grupo de entidades podrá optar por la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 163 octies, en cuyo caso deberá cumplirse la obligación que establece el artículo 163 nonies.cuatro.3.ª, ambos de esta Ley.

Esta opción se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades, debiendo adoptarse conforme a lo dispuesto por el apartado dos de este artículo.

En relación con las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley, el ejercicio de esta opción supondrá la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20.uno de la misma, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. El ejercicio de esta facultad se realizará con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente”.

En otras palabras, para poder aplicarse el REGE se requiere:

- Que así lo acuerden individualmente todas las entidades del grupo.
- Que el acuerdo sea adoptado por los Consejos de Administración u órganos equivalentes, antes del inicio del año natural en que vaya a aplicarse el REGE.
- Que la entidad dominante en el mes de diciembre (antes del inicio del año natural) sea quién comunique a la Agencia Tributaria (una vez adoptados los acuerdos) el ejercicio de la opción de acogerse al REGE, mediante el modelo 039.

Ahora bien, la opción tendrá una validez mínima de tres años, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos para la aplicación de este régimen, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia.¹⁰

La renuncia, al igual que la opción deberá efectuarse por la entidad dominante y comunicarse antes del inicio del año natural (en el mes de diciembre) a la Agencia Tributaria. Tiene una validez mínima de tres años, y deberá realizarse, tanto si se trata de la renuncia del total de las entidades, como si se trata sólo de algunas de las entidades dependientes.

¹⁰ Guervós Maíllo, M.A. (2015) *Los regímenes especiales del impuesto sobre el valor añadido*. 2nd ed. Valencia: Tirant lo Blanch

La existencia de un periodo mínimo de permanencia y renuncia de tres años responde únicamente a una medida para prevenir o evitar que se produzca alguna ventaja fiscal.

Por lo tanto, si dejan de concurrir los requisitos para formar el grupo de entidades, o no hay adopción en tiempo y forma de los acuerdos, no será necesario respetar el plazo mínimo de tres años. El ejemplo claro es el de las fusiones o absorciones¹¹:

- En el caso de fusión por absorción, si la entidad absorbente cumple con los requisitos para permanecer en el grupo de entidades, no supondrá el incumplimiento de los plazos de permanencia, dado que la entidad absorbente se subrogará en los derechos y obligaciones de la absorbida. [consulta V2302-10 (TOL1.989.932), de 26 de octubre].
- En cambio, si como consecuencia de la fusión se dejan de reunir los requisitos subjetivos necesarios (ejemplo: cuando dos entidades únicas y dependientes entre sí, pasan a integrarse dentro de la propia entidad dominante, pasando a ser una única personalidad jurídica) para la aplicación del REGE, éste dejará de aplicarse con independencia de que haya transcurrido el plazo de tres años o no. [consulta V1669/11 (TOL2.201.856), de 29 de junio].¹²

El **art. 61 bis del RIVA** (modificado por el RD 1073/2014, de 19 de diciembre), nos detalla cómo debe ser la comunicación que debe hacer la entidad dominante a la Agencia Tributaria en ese mes de diciembre:

“a) Identificación de las entidades que integran el grupo y que van a aplicar el régimen especial.

b) En el caso de establecimientos permanentes de entidades no residentes en el territorio de aplicación del Impuesto que tengan la condición de entidad dominante, se exigirá la identificación de la entidad no residente en el territorio de aplicación del Impuesto a la que pertenecen.

c) Copia de los acuerdos por los que las entidades han optado por el régimen especial.

d) Relación del porcentaje de participación directa o indirecta mantenida por la entidad dominante respecto de todas y cada una de las entidades que van a aplicar el régimen especial y la fecha de adquisición de las respectivas participaciones.

¹¹ Barciela Pérez, J.A. (2017) *El grupo de entidades IVA*. 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch

¹² Esta cuestión se aborda en varias consultas, cabe mencionar también la [consulta V0974/12 (TOL 2571108), de 7 de mayo].

e) La manifestación de que se cumplen todos los requisitos establecidos en el artículo 163 quinquies de la Ley del Impuesto, tanto para la entidad dominante como para todas y cada una de las dependientes.

f) En su caso, la opción establecida en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, así como la renuncia a la misma. Esta opción supondrá la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 163 octies de la Ley del Impuesto.

Los órganos administrativos competentes para la recepción de esta información comunicarán a la entidad dominante el número del grupo de entidades otorgado.

Asimismo, la entidad dominante deberá presentar una comunicación en caso de que se produzca cualquier modificación que afecte a las entidades del grupo que aplican el régimen especial. Esta comunicación deberá presentarse dentro del periodo de declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca.”

Para concluir, especificar que en el apartado f) se refiere a la modalidad avanzada (más adelante veremos en que consta), pero cabe destacar que tanto la opción, como la renuncia a la modalidad avanzada tienen una validez temporal de sólo un año, por lo que se puede aplicar la modalidad básica o avanzada de forma alternativa año a año; mientras que en la opción y renuncia por el REGE, es necesario una vinculación mínima por tres años.

2.7 ¿Qué causas determinan la pérdida del derecho al REGE?

Siguiendo con el esquema de la LIVA, el **art. 163 septies**, regula las causas determinantes de la pérdida del derecho al REGE:

“Uno. El régimen especial regulado en este Capítulo se dejará de aplicar por las siguientes causas:

1.ª La concurrencia de cualquiera de las circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, determinan la aplicación del método de estimación indirecta.

2.ª El incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información a que se refiere el artículo 163 nonies.cuatro.3.ª de esta Ley.

La no aplicación del régimen especial regulado en este capítulo por las causas anteriormente enunciadas no impedirá la imposición, en su caso, de las sanciones previstas en el artículo 163 nonies.siete de esta Ley.

Dos. El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades que se establece en el apartado anterior producirá efecto en el período de liquidación en que concurra alguna de estas circunstancias y siguientes, debiendo el total de las entidades integrantes del grupo cumplir el conjunto de las obligaciones establecidas en esta Ley a partir de dicho período.

Tres. En el supuesto de que una entidad perteneciente al grupo se encontrase al término de cualquier período de liquidación en situación de concurso o en proceso de liquidación, quedará excluida del régimen especial del grupo desde dicho período.

Lo anterior se entenderá sin perjuicio de que se continúe aplicando el régimen especial al resto de entidades que cumpla los requisitos establecidos al efecto”.

Pues bien, el REGE se dejará de aplicar cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Respecto al **método de estimación indirecta del art. 53 de la LGT**, cuando concurren:
 - a) *“Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*
 - b) *Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
 - c) *Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*
 - d) *Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos. (...)”*

- Respecto al **incumplimiento de las obligaciones de confección y conservación del sistema de información** específico de este régimen especial. El art. 163 nonies.Cuatro.3ª, expone los siguiente:

“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 períodos 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”.

Nos encontramos ante la situación de que hay que disponer de un sistema de información analítica (que se exige cuando se opta por la **modalidad avanzada**), que esté basado en criterios razonables de imputación de bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones intragrupo.

El cese en la aplicación del REGE por cualquiera de las dos causas mencionadas anteriormente, tiene un efecto directo en el periodo de liquidación en el cuál concurra alguna de las circunstancias, y también en los siguientes periodos, debiendo el total de las entidades del grupo cumplir con el conjunto de obligaciones generales establecidas en la normativa del IVA a partir de dicho periodo.

Hay que destacar, que la no aplicación del REGE no exime a las entidades del grupo de la aplicación de la sanción correspondiente, de tal forma que, si tributan indebidamente (cuándo el REGE no debiera aplicarse), seguramente cometerán infracciones, como por ejemplo dejar de ingresar del **art. 191 LGT**, por tanto, se aplicarán las sanciones pertinentes.¹³

Por último, nos encontramos ante la posibilidad de exclusión de una entidad, sin que ello impida la aplicación del REGE al resto de las entidades del grupo. Este caso se refiere sobre todo a aquellas entidades que, al finalizar cualquier periodo de liquidación, se encuentran en situación de concurso o en proceso de liquidación.

¹³ Guervós Maíllo, M.A. (2015) *Los regímenes especiales del impuesto sobre el valor añadido*. 2nd ed. Valencia: Tirant lo Blanch

Un ejemplo claro, es el de las fusiones por absorciones: puede ocurrir que una entidad dependiente que entre en concurso o no, sea absorbida por la entidad dominante. Como ya vimos, este supuesto no impide que se continúe aplicando el REGE al resto de entidades del grupo. Sin embargo, en el supuesto de que sólo hubiese una entidad dependiente, y ésta fuese absorbida por la dominante, o todas las dependientes fuesen absorbidas por la dominante, se entendería extinguida la aplicación del REGE por esa entidad dominante, ya que se consideraría cómo una única entidad.¹⁴

En consecuencia, se puede ver que en el caso particular de que la entidad (que ha entrado en situación de concurso o liquidación) sea la dominante, aún siendo excluida del grupo de entidades, seguirá reuniendo los requisitos según la LIVA de entidad dominante, es decir, ninguna otra entidad dependiente podrá llegar a ostentar la condición de dominante, por tanto, no podría aplicarse el REGE.

Cosa distinta, es la interpretación que ha dado la Agencia Tributaria, para el caso de que la entidad absorbida fuese la dominante por una dependiente (que sí cumpliera con los requisitos del art. 163 quinquies), para ser considerada como dominante.

En este último supuesto, se seguirá aplicando el REGE, siempre y cuando se adopte por el acuerdo de los consejos de administración de cada una de las entidades dependientes.

2.8 Funcionamiento del REGE

Como ya hemos visto, este régimen especial se compone o cuenta con dos modalidades: la básica y la avanzada. Es importante precisar, que la denominada modalidad básica, en principio, tiene carácter general, dado que la modalidad avanzada sólo se aplica para aquellos grupos que así lo decidan expresamente.

2.8.1 La denominada modalidad “básica”

A grandes rasgos se puede decir que esta modalidad se basa fundamentalmente en la compensación de saldos. Como ya hemos indicado anteriormente la aplicación del REGE

¹⁴ Barciela Pérez, J.A. (2017) *El grupo de entidades IVA*. 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch

tiene una validez mínima de tres años, entendiéndose prorrogada salvo renuncia. Hay que dejar claro que la aplicación del REGE no implica que el grupo, en cuanto se refiere a sus operaciones con terceros, se considere como un único sujeto pasivo. La DGT se pronunció al respecto declarando que: cada una de las entidades del grupo deberá presentar su propia autoliquidación individual del impuesto, en la cual determinará el importe tanto del IVA devengado como del IVA soportado que resulte deducible. [Consulta V1633/11, de 27 de junio].

Su contenido se regula en el art. 163 nonies de la LIVA y el art. 61 ter del RIVA y viene integrado por la integración de los saldos de las declaraciones-liquidaciones individuales de las entidades que componen el grupo en una sola autoliquidación. Por tanto, nos encontramos ante un sistema de compensación automático intragrupo¹⁵. Como bien nos indica el **art. 163 nonies. Tres** de la LIVA, en relación con el **art. 164** de la LIVA, las entidades que integran el grupo deberán cumplir individualmente con la obligación de presentar declaraciones, con la excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución.

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 las reglas generales de la LIVA. Estas deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada entidad que forme parte del grupo. Tampoco se prevé ninguna restricción a la compensación de cantidades pendientes de compensar generadas en declaraciones-liquidaciones anteriores a la aplicación del Régimen de Grupo. No obstante, los saldos a compensar que resulten de las declaraciones-liquidaciones individuales durante la vigencia del Régimen se integrarán en la declaración-liquidación agregada y no podrán ser compensados en ulteriores declaraciones individuales. Es importante destacar que, cada entidad del grupo responderá solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de la aplicación del REGE.

La doctrina en su mayor parte se ha mostrado favorable en cuanto a la aplicación del REGE en España, indicando que, en su modalidad básica se obtiene una evidente ventaja financiera respecto al régimen general, al compensarse automáticamente los saldos

¹⁵ Rodríguez Vegazo, J. (2007) *“El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA”*. Carta tributaria. Monografías Nº5 págs 3-22.

positivos a ingresar de algunas entidades del Grupo con los saldos negativos a devolver o compensar de otras.¹⁶ Además, su aplicación no implica costes de gestión u obligaciones formales especialmente onerosas. No obstante, deberán valorarse los riesgos derivados de la responsabilidad solidaria de las entidades por la deuda tributaria del Grupo.

En caso de que deje de aplicarse el Régimen de Grupo y queden cantidades pendientes de compensación en el Grupo, dichas cantidades se imputarán a las distintas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el Régimen hubiera sido de aplicación.

Una diferencia importante dentro del REGE es que, en su modalidad básica se puede aplicar a unas entidades sí y a otras no dentro del mismo grupo, mientras que en su modalidad avanzada es necesario que se aplique por todas las entidades del grupo (por tanto, si una no opta por su aplicación el resto del grupo quedará excluido). El modelo individual es el 322 y la declaración agregada que tiene que presentar la entidad dominante, además de su propia declaración individual, es el 353. Estos modelos han de presentarse por vía telemática por internet obligatoriamente.

2.8.2 La denominada modalidad “avanzada”

Esta modalidad supone la constitución de un sector diferenciado respecto de las operaciones intragrupo, determinando la base imponible de las operaciones intragrupo en función del coste de estas. Como ya vimos con anterioridad la opción por esta modalidad se debe realizar por todas las entidades integrantes del grupo y resultará aplicable a todas ellas. La opción por esta modalidad tiene una validez mínima de un año natural, entendiéndose prorrogada, salvo renuncia. Cabe mencionar que la renuncia a la aplicación de esta modalidad no supone necesariamente la renuncia a la aplicación de la modalidad básica del Régimen.

Esta opción podrá ejercitarse de dos formas: de forma simultánea a la opción por la aplicación del REGE, o con posterioridad a la aplicación del REGE; pero en todo caso se

¹⁶ López Tello, J. y Cuesta, G. (2008) “El Régimen especial del grupo de entidades IVA”. Actualidad jurídica Uría Menéndez, núm: 19-2008, págs.: 96-100. [en línea] Disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1936/documento/articuloUM.pdf?id=3159> [consulta: 18 de noviembre del 2019]

deberá comunicar durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto.

Cuando se ejercite esta opción, como ya vimos en las OIG, **la base imponible** de las entregas y prestaciones de bienes y servicios realizadas dentro del TAI entre entidades de un mismo grupo, **estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización** y mediante los cuáles se haya satisfecho efectivamente el IVA.

Si los bienes utilizados tienen la condición de **bienes de inversión**, según lo expuesto en último párrafo del art. 163 octies. Uno, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del periodo de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes, normalmente de 5 a 10 años, según su naturaleza.¹⁷

Se podría decir que el funcionamiento de esta modalidad avanzada se basa en los siguientes apartados:

- La facultad de **renunciar a la exención** del IVA: según lo expuesto en el art. 163 sexies. Cinco, se puede extraer que el grupo de entidades que haya optado por la modalidad avanzada podrá renunciar a la exención en las operaciones intragrupo. Así la DGT se ha pronunciado en el sentido de que para aquellas operaciones que no forman parte del contenido del REGE, es decir, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades del grupo y otras personas o entidades no pertenecientes al mismo, deberán aplicarse las reglas generales del impuesto, sin que el REGE produzca efecto alguno a estos efectos. Lo que se pretende es que las entidades que soporten o satisfagan cuotas de IVA, si posteriormente los bienes o servicios que originan tales cuotas se destinan a realizar operaciones con otras entidades del grupo, y siempre que se trate de operaciones localizadas en el TAI, trasladen esas cuotas para que sean deducidas por la entidad del grupo adquirente última, de forma parecida a lo que ocurre dentro de una misma empresa con el autoconsumo interno. Así no se incorpora valor añadido.

¹⁷ Barciela Pérez, J.A. (2017) "El grupo de entidades IVA". 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

- La **regla de la prorrata especial**: se aplica al sector diferenciado que se produce en las operaciones intragrupo de la modalidad avanzada. El **art. 163 octies. Tres** de la LIVA establece que:

“(…) 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”.

A este respecto el **art. 61 bis.Tres** del RIVA (modificado por el art. 1.20 del RD 828/2013, de 25 de octubre) expone 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:

a) En general, en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

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, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

La revocación podrá efectuarse, una vez transcurrido el período mínimo mencionado, en la última declaración-liquidación correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo”.

- El cumplimiento de las **obligaciones formales** a las que se refiere el **art. 61 quinquies** del RIVA (lo analizamos en detalle más adelante).

El objetivo principal de la denominada opción avanzada del REGE es eliminar los costes derivados del IVA generado en el grupo de entidades cuando se realicen operaciones intragrupo, cuyo destinatario son entidades sujetas a la regla de prorrata, puesto que realizan operaciones exentas (como ocurre frecuentemente en los sectores financiero y de seguros, inmobiliario, sanitario, enseñanza, postal y el sector del juego). Así pues, como se ha señalado anteriormente, uno de los principales beneficiarios de esta opción avanzada son los grupos financieros que han entrado en su mayoría en este régimen.¹⁸

En su modalidad avanzada, el REGE exige la implantación de un sistema de información analítico de imputación de costes (SIP) que, si no se lleva de acuerdo con lo reglamentado en la ley, conllevará la imposición de sanciones y la pérdida de la posibilidad de aplicar el REGE.

Por lo tanto, habrá que analizar cada caso concreto y ver si realmente es beneficioso asumir ese riesgo o no, teniendo en cuenta las ventajas adicionales que pueden generarse para aquellas entidades que realicen operaciones intragrupo. También es importante destacar que se consigue evitar la aplicación de las normas de valoración de operaciones vinculadas establecidas en el artículo 79 de la LIVA y los riesgos derivados de que la Agencia Tributaria pueda discrepar de los criterios seguidos para determinar el valor de mercado en cada caso.¹⁹

¹⁸ Marínez Serrano, J.L. (2013) “El régimen especial del grupo de entidades IVA en el sector financiero” [en línea] Disponible en <https://docplayer.es/18690597-El-regimen-especial-del-grupo-de-entidades-de-iva-en-el-sector-financiero.html> [consulta: 22 de noviembre de 2019]

¹⁹ López Tello, J. y Cuesta, G. (2008) “El Régimen especial del grupo de entidades IVA”. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm: 19-2008, págs.: 96-100. [en línea] Disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1936/documento/articuloUM.pdf?id=3159> [consulta: 18 de noviembre de 2019]

2.8.3 Obligaciones formales y específicas en el REGE

Se encuentran reguladas dentro del **art. 163 nonies** de la LIVA y dentro del **art. 61 quinquies** del RIVA.

Respecto a la LIVA, en su apartado segundo, ya nos deja claro que la entidad dominante será quién ostentará la representación del grupo frente a la Agencia tributaria. Por tanto, la entidad dominante deberá cumplir con las obligaciones tributarias específicas que se deriven de aplicar el REGE.

El **art. 163 nonies. Cuatro**, expone que:

“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:

1.ª Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

b) La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.

c) La renuncia al régimen especial, que deberá 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 cuanto a las renunciaciones individuales.

d) La opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, que deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

2.ª 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.

Las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las autoliquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Cuando, para un período de liquidación, la cuantía total de los saldos a devolver a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades supere el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades para el mismo período de liquidación, se podrá solicitar la devolución del exceso, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales en que se originó dicho exceso. Esta devolución se practicará en los términos dispuestos en el apartado tres del artículo 115 de esta Ley. En tal caso, no procederá la compensación de dichos saldos a devolver en autoliquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de devolución o compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, aplicando a tal efecto lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley.

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 períodos 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.”

En caso de **declaración extemporánea**, se contemplan dos supuestos (**recargos y sanciones del art. 163 nonies apartados 5,6 y 7**):

- Que alguna de las entidades integradas en el grupo presente la declaración-liquidación individual de forma extemporánea, en cuyo caso se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso procedan, sin que tenga efectos el que se

hubiera incluido desde un principio la declaración-liquidación agregada del grupo.

- Que se presente la declaración-liquidación agregada del grupo de forma extemporánea: los recargos e intereses que, en su caso correspondan, se aplicarán sobre el resultado de esta, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

En este último caso y como bien indica el **art. 163 nonies. Seis** de la LIVA: aunque la entidad dominante sea la encargada de ingresar esa deuda tributaria, el resto de las entidades responderán de manera solidaria respecto de la obligación de pago que se derive de la declaración-liquidación agregada extemporánea.

A tenor de lo expuesto, han surgido varias controversias y consultas respecto al supuesto de que una entidad dependiente que tributa a efectos del IVA en el REGE, y tiene créditos contra la Hacienda Pública, pudiese compensarse a instancia del obligado tributario la cuota que resulte de su autoliquidación por el IVA. Al respecto se pronunció la DGT en [consulta V2439/10 (TOL1.998.846), de 15 de noviembre] en dónde expone que: no es posible dicha compensación, ya que, por imposición legal, la extinción de la deuda tributaria no corresponde al titular del crédito contra la Administración Tributaria, es decir, es la entidad dominante quién se tiene que encargar de ese crédito. Sino fuese así se estaría incumpliendo uno de los requisitos que las normas tributarias señalan como base de la compensación: el carácter unitario de la condición de acreedor y deudor. Además, la cuota tributaria de la entidad dependiente se integra con el resto de las cuotas de las sociedades del grupo, perdiendo la individualidad exigida por la norma tributaria para que sea posible esa compensación.²⁰

Mientras el art. 163 nonies. Siete de la LIVA expone que:

“La no llevanza o conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

²⁰ Barciela Pérez, J.A. (2017) “El grupo de entidades IVA”. 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sanciones previstas en los dos párrafos anteriores serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicha ley. La imposición de las sanciones establecidas en este apartado impedirán la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de dicha ley como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro.

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

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

Respecto al **art. 61 quinquies** del RIVA, cabe mencionar que las **obligaciones formales** específicas están íntimamente ligadas a la aplicación de la modalidad avanzada. Así pues, este último artículo nos expone que:

“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.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 61 quáter de este Reglamento, las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto deberán documentarse en factura que 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 1619/2012, de 30 de noviembre. No obstante, como base imponible de las citadas operaciones se deberá hacer constar tanto la que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 octies.uno de la Ley del Impuesto como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de dicha Ley, identificando la que corresponda a cada caso.

Estas facturas deberán expedirse en una serie especial y consignarse por separado, en su caso, en el libro registro de facturas expedidas.”

3. DOCTRINA DE LA DGT (CONSULTAS)

1. Consulta planteada a la DGT respecto a la prorrata especial de la modalidad avanzada [consulta V0775/12 (TOL2.539.873), de 12 de abril]:

Exposición de los motivos: Supuesto de un grupo de entidades sujeto al REGE, en su modalidad avanzada, cuando una sociedad del grupo, cuya actividad es la enseñanza,

recibe facturas del alquiler de instalaciones de otra de las sociedades del grupo (operación intragrupo), planteándose la deducibilidad de las cuotas del Impuesto de las facturas relativas al alquiler, y la posibilidad de renuncia a la exención.

Respuesta de la DGT: El alquiler de un edificio para el desarrollo de la actividad de enseñanza constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta, y, en consecuencia, la misma no es susceptible de renuncia a la exención, puesto que ésta no es aplicable. Además, si la actividad de enseñanza se presta, efectivamente, a terceros ajenos al grupo, la entidad destinataria de los servicios de alquiler, dado que solamente realiza actividades exentas, no tendría derecho a deducir las cuotas soportadas por el alquiler del inmueble. En el supuesto de que la actividad de enseñanza no se encuadrara en la exención del artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, las cuotas soportadas por el alquiler del inmueble resultarían deducibles.

Por último, si la actividad consistiese en la realización de operaciones tanto exentas como no exentas, la deducción de las citadas cuotas debería realizarse conforme a la regla de prorrata a que se refiere los artículos 102 y siguientes de la LIVA.

2. Consultas planteadas a la DGT sobre los bienes de inversión: [consulta V1984/13 (TOL3.825.489), de 12 de junio] y [consulta V0989/08 (TOL2.453.401), de 16 de mayo].

Exposición de motivos: En la primera consulta: una entidad residente en territorio español y dependiente de un grupo acogido al REGE. La actividad principal de la entidad era la prestación de servicios de correduría de seguros. No obstante, ésta venía alquilando algunas oficinas del edificio donde se encuentra localizada su sede de actividad a otras entidades integrantes del grupo, y se planteaba la aportación no dineraria de los citados inmuebles a otra entidad del grupo. Dos de los citados inmuebles que se pretendían aportar se adquirieron en 2006 y 2007. Las cuestiones por considerar eran la sujeción al IVA de las citadas transmisiones de inmuebles, y su regularización por las transmisiones de activos en período de regulación.

En la segunda consulta se planteaba si debía incluirse en la base imponible de las operaciones intragrupo el coste de bienes de inversión por los que se soportó

efectivamente el Impuesto, pero en relación con los cuales ya ha transcurrido íntegramente el período de regularización.

Respuesta de la DGT: En el primer caso: para el caso de que se ejercite la denominada opción avanzada del REGE, que en el artículo 163 octies no se establece criterio alguno respecto a la forma en que debe hacerse la imputación de costes, pero sí ordena que a la finalización del período de regularización se haya imputado el total de costes del bien de inversión de que se trata. No obstante, el artículo 163 nonies.Cuatro.3º dispone que los criterios de imputación han de ser razonables y homogéneos.

Y en el segundo supuesto y aplicable al primer supuesto, la DGT señaló que, en la aplicación del REGE en su modalidad avanzada, no resultará procedente computar en la base imponible de las operaciones intragrupo, el coste de los bienes de inversión por cuya adquisición se soportó el impuesto pero respecto de los cuales ha transcurrido íntegramente su período de regularización en el momento en que, de acuerdo con el sistema de información analítica adoptado, dichos bienes pasen a ser utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el art. 163 octies.Uno de la LIVA.

3. Consulta planteada a la DGT sobre una sociedad dependiente inactiva pero no disuelta [consulta V0037/10, de 18 de enero].

Exposición de motivos: Si una sociedad dependiente que está inactiva, pero no disuelta, debe quedar excluida de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades.

Respuesta de la DGT: La citada entidad dependiente, en la medida en que forma parte del perímetro subjetivo del grupo, no se encuentra en ninguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 163 septies LIVA y, en consecuencia, deberá seguir aplicando el régimen especial del grupo de entidades.

En estas circunstancias, la entidad dependiente estará obligada a presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas relativas al ejercicio de su actividad, aunque no existan cuotas devengadas y permanezca inactiva.

4. Consulta planteada a la DGT sobre una entidad dependiente con establecimientos permanentes en Canarias y Portugal [consulta V0674/08, de 3 de abril].

Exposición de motivos: ¿Puede aplicar el régimen especial del grupo de entidades una entidad dependiente que, a su vez, tiene establecimientos permanentes en las Islas Canarias y en Portugal?

Respuesta de la DGT: Una entidad dependiente puede formar parte de un grupo de entidades siempre que cumpla todos los requisitos y decida aplicar el Régimen especial, no siendo un inconveniente el hecho de que posea establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, aunque estos establecimientos no podrán aplicar las normas de este régimen especial ya que están excluidos del perímetro subjetivo del grupo.

5. Consulta planteada a la DGT respecto a la posible inclusión a efectos del REGE de agrupaciones de interés económico con sede en el TAI y con un establecimiento permanente en Portugal. [consulta V1021/09, de 8 de mayo].

Exposición de motivos: Los socios residentes en el TAI y en Portugal, eran entidades que ejercían actividades aseguradoras y financieras. Los socios residentes en el TAI formaban parte de un grupo de entidades cuya sociedad dominante no se encontraba integrada en la agrupación europea de interés económico. Además, la agrupación tenía reconocida por la Administración tributaria la exención del art. 20 Uno 6º de la LIVA.

Respuesta de la DGT: La agrupación europea de interés económico consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del impuesto, ya que realiza actividades que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, tal y como se requiere en el artículo 5 de la Ley 37/1992.

Por otra parte, el hecho de que dicha agrupación tenga un establecimiento permanente fuera del territorio de aplicación del impuesto no representa ningún obstáculo para que pueda formar parte de un grupo de entidades, dado que la sede de su actividad económica sí se encuentra radicada en el citado territorio. En todo caso, dicho establecimiento permanente queda fuera del perímetro subjetivo del grupo.

Por consiguiente, con los datos ofrecidos en el escrito de consulta hay que concluir que la agrupación europea de interés económico consultante sí puede formar parte de un grupo de entidades radicado en el territorio de aplicación del impuesto siempre que el porcentaje de participación de la dominante en la asociación sea igual o superior al 50 por ciento.

6. Consulta planteada a la DGT sobre una sociedad que tiene una participación del 50 por ciento en una sociedad mercantil que resulta ser la dominante de un grupo de sociedades. El 50 por ciento restante corresponde a otra sociedad. Ambos partícipes son consejeros delegados solidarios de la mercantil cabecera del grupo. [consulta V2429-08 (TOL1.502.626), de 18 de diciembre]]

Exposición de motivos: La posible inclusión dentro del grupo de entidades de las sociedades que ostentan la participación del 50 por ciento en la mercantil que actualmente es la cabecera del mismo.

Respuesta de la DGT: La sociedad tercera, participada al 50 por ciento por la consultante y en el otro 50 por ciento por otra sociedad no puede considerarse como dominante de un grupo de entidades a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En efecto, una sociedad dominante no puede ser dependiente de otra establecida en el territorio de aplicación del impuesto, tal y como se señala en el artículo 163 quinquies, apartado dos, letra d). Esta sociedad tercera está participada por dos entidades que cumplen los requisitos establecidos en la Ley para considerarse como dominantes de la misma, por lo cual, la sociedad tercera no puede ser cabecera de ningún grupo de entidades a efectos del impuesto.

Tampoco es posible que al frente de un grupo se encuentren dos sociedades dominantes. Por esta razón, las posibilidades que se pueden dar al respecto son las siguientes:

- a) Que la sociedad consultante sea la dominante de un grupo de entidades. En esta situación, el grupo estaría formado por la entidad consultante, su dependiente y las dependientes de ésta. Quedaría fuera, por tanto, la segunda sociedad que participa al 50 por ciento en la sociedad dependiente de la consultante.

b) Que la segunda sociedad, que participa al 50 por ciento en la sociedad dependiente de la consultante, sea la dominante del grupo de entidades. En esta situación, el grupo estaría formado por la segunda, su dependiente y las dependientes de ésta. Quedaría fuera, en este caso, la sociedad consultante.

7. Consulta planteada a la DGT en la que la entidad consultante adquiere, en el momento de la constitución el 75 por ciento de las participaciones representativas del capital social de una entidad A en el ejercicio 2008, con el objeto de optimizar la estructura de capital de la consultante, mediante la generación de recursos propios. Para ello, se pretende vender los inmuebles de la consultante a la nueva entidad A con arrendamiento posterior a la propia consultante.

El control político de la entidad A se ejercería por los minoritarios ya que sus participaciones en dicha entidad le confieren un 25 por ciento del capital social, y sin embargo, un 75 por ciento de los derechos de voto. La consultante, por su parte, poseerá participaciones que representan un 75 por ciento del capital social pero un 25 por ciento de los derechos de voto, es decir, existe una limitación de los derechos de voto en virtud de cláusulas estatutarias y/o pactos entre socios. [consulta V1931-08, de 27 de octubre].

Exposición de motivos: La posible inclusión de la entidad A en el Grupo Fiscal IVA de la entidad consultante.

Respuesta de la DGT: Una sociedad como la entidad A objeto de consulta que, teniendo la condición de empresario o profesional, está participada en un 75 por ciento de su capital social por la entidad consultante, podrá aplicar el régimen del grupo de entidades en su condición de entidad dependiente, siempre que este porcentaje suponga, como señala la Directiva, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

En todo caso deberán cumplirse el resto de los requisitos deducidos de la normativa del Impuesto reproducida.

No obstante, cabe recordar que dicha cuestión aquí planteada en la actualidad no suscita polémica, puesto que el art. 163 quinquies. Dos, letra b) de la LIVA (que fue modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre) posibilita que la participación por parte de la entidad dominante sea del 50 por ciento en capital o en derechos de voto.

8. Consulta planteada a la DGT en donde la consultante es una Mutualidad de Previsión Social a Prima Fija que se erige como entidad dominante de un determinado grupo de entidades.

Entre otras, participa en una Fundación cuya dotación fundacional fue íntegramente realizada por la consultante. Esta Fundación participa en otra Fundación cuya dotación fundacional fue íntegramente realizada por la primera.

Asimismo, la consultante participa directamente en un 44,35% en una sociedad inmobiliaria e, indirectamente, a través de su Fundación, en un 25% [consulta V2372-12, de 11 de diciembre].

Exposición de motivos: Se preguntaba sobre si las referidas fundaciones y la sociedad inmobiliaria pueden optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades como entidades dependientes, siendo la consultante la entidad dominante.

Y en caso afirmativo, si la Fundación en la que participa directamente la consultante, que realiza exclusivamente operaciones sujetas y exentas, debe presentar una declaración de modificación en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores y las declaraciones mensuales correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respuesta de la DGT: 1º La entidad o entidades dependientes habrán de tener, en todo caso, la consideración de empresarios o profesionales a la luz de lo dispuesto de manera específica por el artículo 163 quinquies.tres de la Ley 37/1992. Dicha condición habrá de deducirse de la definición recogida en el artículo 5 de la Ley del Impuesto.

2º Una Fundación que, teniendo la condición de empresario o profesional, esté participada, directa o indirectamente, al menos en el cincuenta por ciento de su dotación fundacional total por otra entidad, debe ser calificada como entidad dependiente de ésta y, por consiguiente y cumplidos el resto de los requisitos deducidos de la normativa del Impuesto reproducida, optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades.

3º Una entidad participada de forma directa o indirecta, incluso a través de una Fundación que tenga la condición de empresario o profesional, en al menos el 50 por ciento de su capital social o dotación fundacional, podrá optar por la aplicación del

régimen especial del grupo de entidades, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos previstos legalmente.

4. CONCLUSIONES

En primer lugar, se puede definir al **REGE** como el régimen voluntario al que pueden optar los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará grupo de entidades al 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 dentro del TAI.

En segundo lugar, y por norma general se entenderá como **entidad dominante** a aquella que posea personalidad jurídica propia, que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, que dicha participación se mantenga durante todo el año natural y que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el TAI que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

En tercer lugar, se considerará como **entidad dependiente** a aquella entidad constituida por un empresario o profesional distinto del de la entidad dominante y que se encuentra establecida dentro del TAI (Península y Baleares), estando participada en al menos un 50% por la entidad dominante, y habiendo mantenido esa participación durante todo el año natural.

En cuarto lugar, el REGE puede resultar una alternativa de optimización fiscal. En la **modalidad básica** podría resultar recomendable su aplicación en aquellos grupos en los que hay sociedades que habitualmente ingresan IVA mientras otras sociedades obtienen saldos a compensar o devolver. No obstante, como ya hemos ido viendo, habría que analizar cada caso particular, porque incluso en este supuesto se podrían plantear una serie de inconvenientes o desventajas si el saldo final del grupo de entidades fuese negativo, puesto que el REGE es incompatible con el régimen de devoluciones aceleradas a exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial, de

manera que el REGE podría suponer, en algunos casos, un retraso en la obtención de la devolución.

En quinto lugar y como consecuencia de la aplicación del REGE en su **modalidad avanzada**, podría resultar beneficiosa su aplicación en aquellos grupos en los que existen entidades a las que les resulta de aplicación la regla de prorrata, puesto que, tratándose de la entidad destinataria de las operaciones intragrupo, la norma especial de determinación de la base imponible del régimen permitiría minorar la cuota de IVA soportada que resultaría no deducible y, en caso de que sea la prestadora de las operaciones intragrupo la sometida a la prorrata, ésta podría mejorar su porcentaje de deducción gracias al sistema de renuncia a las exenciones prevista para este tipo de operaciones.²¹

²¹ De Juan Fidalgo, P. (2007) *“El nuevo régimen especial del “grupo de entidades” en el impuesto sobre el valor añadido”*. [en línea] Descargar PDF [consulta: 18 de noviembre del 2019]

5. LEGISLACIÓN

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

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, (...)

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; (...)

Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; (...)

Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, (...)

6. BIBLIOGRAFÍA

- Agencia Tributaria (2019) “*Régimen especial del grupo de entidades*” [en línea] Disponible en <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/Empresas/IVA/Regimenes de tributacion/Regimenes especiales/Regimen especial del grupo de entidades/Regimen especial del grupo de entidades.shtml> [consulta: 20 de noviembre de 2019]
- Arnaiz Arnaiz, T. (2017) “*Fiscalidad práctica 2017: Impuesto sobre el valor añadido*”. 1st ed. Navarra: Thomson Reuters.
- Barciela Pérez, J.A. (2017) “*El grupo de entidades IVA*”. 1st ed. Valencia: Tirant lo Blanch.
- De Juan Fidalgo, P. (2007) “*El nuevo régimen especial del “grupo de entidades” en el impuesto sobre el valor añadido*”. [en línea] Descargar PDF [consulta: 18 de noviembre del 2019]
- Franch Fluxa, J. (2010) “*El Régimen de Grupos de Entidades en el IVA y su aplicación a las fundaciones*”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 332, pp 91-98
- Guervós Maíllo, M.A. (2015) “*Los regímenes especiales del impuesto sobre el valor añadido*”. 2nd ed. Valencia: Tirant lo Blanch.
- López Tello, J. y Cuesta, G. (2008) “*El Régimen especial del grupo de entidades IVA*”. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm: 19-2008, págs.: 96-100. [en línea] Disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1936/documento/articuloUM.pdf?id=3159> [consulta: 18 de noviembre de 2019]
- Marínez Serrano, J.L. (2013) “*El régimen especial del grupo de entidades IVA en el sector financiero*” [en línea] Disponible en <https://docplayer.es/18690597-El-regimen-especial-del-grupo-de-entidades-de-iva-en-el-sector-financiero.html> [consulta: 22 de noviembre de 2019]
- Rodríguez Vegazo, J. (2007) “*El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA*”. *Carta tributaria. Monografías* Nº5 págs 3-22.
- Sánchez Gallardo, F.J., “*El Régimen especial del grupo de entidades cuatro años después de su implantación*”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, num. 357/2012. Pág: 14-15.

