

una actividad económica o profesional, en particular, en las autorizaciones ambientales integradas, no exonerará a los operadores de actividades incluidas en el Anexo III de responsabilidad medioambiental, sin perjuicio de lo que se acaba de explicar en la sección anterior sobre el artículo 14. Por tanto, y sin perjuicio de esta posibilidad de aplicación del artículo 14, la regla general es que el cumplimiento de la normativa aplicable (autorizaciones incluidas) no exime de responsabilidad medioambiental. Se trata de una prueba más del carácter objetivo de la responsabilidad a que quedan sujetos los operadores de actividades incluidas en el Anexo III.

Como es habitual en cualquier norma de este tipo, la LRM incluye unas reglas concretas sobre infracciones y sanciones por el incumplimiento de las obligaciones en ella establecidas. Interesa destacar especialmente que no se contienen infracciones leves (sólo caben infracciones graves o muy graves), omisión que resulta difícil de explicar, salvo que se trate de un mero gesto de entender que, en materia de daños medioambientales, no hay daño «pequeño».

CARLOS DE MIGUEL e IÑIGO GARCÍA-ATANCE (*)

EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES EN IVA

Introducción

Desde 1 de enero de 2008, y por primera vez desde la aplicación del IVA en España, los grupos de sujetos pasivos en los que concurren ciertas condiciones pueden tributar conjuntamente, con determinadas particularidades, bajo el llamado «régimen especial del grupo de entidades» (en adelante, el «Régimen de Grupo» o el «Régimen»).

La regulación legal de este Régimen de Grupo se contiene en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («LIVA») y su desarrollo reglamentario en el Capítulo VII del Título VIII del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido («RIVA»). Se trata de una regulación extremadamente parca y tal vez por ello confusa o imprecisa en ocasiones.

Como veremos, el Régimen de Grupo es flexible en cuanto a su composición y contenido, de forma que son los propios sujetos pasivos los que deciden, bajo determinadas condiciones, (i) si aplican el Régimen, (ii) qué entidades del grupo lo aplican y (iii) el grado de *consolidación* que va a suponer, según se opte por aplicar el contenido mínimo del Régimen o su modalidad completa o avanzada. Esta flexibilidad es el primer rasgo diferenciador del Régimen de Grupo respecto del régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, y añade complejidad a su ya de por sí poco clara regulación. No obstante, es innegable que contribuye a hacer de él un instrumento que puede ser de gran utilidad, facilitando una adecuada gestión del IVA en grupos empresariales.

A continuación examinaremos las características básicas del contenido del Régimen de Grupo y las condiciones para su aplicación, sin referirnos al conjunto de obligaciones formales, penalizaciones e infracciones específicas y diversas especialidades en materia de comprobación que se derivan de su aplicación y en las que, por razones de espacio, no nos podemos detener.

El concepto de grupo de entidades a efectos de IVA

La Ley considera grupo de entidades a efectos de IVA (en adelante, «Grupo») al conjunto 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 IVA, esto es, en el territorio peninsular español y en las Islas Baleares.

Para que una entidad pueda integrarse en un Grupo y optar por aplicar el Régimen, ya sea como dominante o dominada, debe tener la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, no ha de pertenecer a otro Grupo y no ha de encontrarse en concurso o proceso de liquidación. Dos o más entidades que reúnan estas características formarán un Grupo cuando: (i) las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del impuesto; y (ii) una de ellas tenga la consideración de entidad dominante respecto a las demás, que han de tener el carácter de dependientes.

A estos efectos, se considera *dominante* a la entidad en la que concurren simultáneamente los siguientes requisitos: (i) mantiene durante todo el año natural una participación, directa o indirecta, de al menos el 50% en el capital de otra u otras entidades suscepti-

(*) Abogados del Área de Derecho Mercantil de Uría Menéndez (Madrid).

bles de ser consideradas como dependientes; (ii) tiene personalidad jurídica, o bien es un establecimiento permanente de un no residente; y (iii) no se encuentra en situación de dependencia respecto de ninguna otra entidad que reúna los anteriores requisitos para poder ser considerada como dominante.

En principio, una persona física podría reunir todas las condiciones anteriores y, por consiguiente, ser considerada entidad dominante de un Grupo, aunque el término «entidad» podría entenderse en sí mismo excluyente de esta posibilidad.

En relación con el requisito de participación interesa destacar los siguientes aspectos:

(i) No parece necesario que la participación suponga un determinado porcentaje de los derechos económicos o políticos sobre la entidad dependiente, sino únicamente que represente al menos el 50% del capital de la entidad, ya se alcance éste mediante acciones ordinarias, sin voto, rescatables, etc.

(ii) La norma no aclara qué sucede en los casos en los que dos entidades susceptibles de ser consideradas dominantes tienen, cada una de ellas, una participación del 50% en el capital de una entidad. Podría interpretarse que en este caso la entidad dominada no puede formar parte de ninguno de los dos grupos o, lo que parece más razonable, que, por el contrario, puede elegir por incluirse en uno o en otro.

(iii) Tampoco se regula cómo se determina la participación indirecta. A estos efectos, entendemos que debieran considerarse aplicables los criterios establecidos al respecto en la regulación de los grupos fiscales en Impuesto sobre Sociedades. De esta forma, cuando una entidad participe en otra y, a su vez, esta segunda se halle en la misma situación respecto a una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás entidades, se multiplicarían, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social.

(iv) Al exigir una participación en el capital se impide, desde luego, que una persona física pueda considerarse entidad dependiente. Asimismo, podrían entenderse igualmente excluidos todos aquellos sujetos pasivos de IVA que no cuentan con capital social en sentido estricto (como sería el caso, por ejemplo, de las comunidades de bienes), salvo que se acoja un concepto amplio de lo que significa capital a estos efectos, entendido más bien como fondo común o patrimonio.

Por otra parte, respecto de la *entidad dependiente* se exige, además de las condiciones generales, que no sea un establecimiento permanente y que su inspección esté atribuida a los órganos de la misma Administración, foral o común, que tenga encomendada la inspección de la dominante.

La opción por la aplicación del Régimen de Grupo

Para que el Régimen de Grupo sea de aplicación es necesario optar por él. Esta opción deberá acordarse por los Consejos de Administración u órganos equivalentes de las entidades que pretendan tributar bajo el Régimen de Grupo, antes del inicio del año natural en que se quiera que sea de aplicación. El Régimen de Grupo podrá aplicarse únicamente a la entidad dominante (cuyo acuerdo es imprescindible) y a las dependientes que así lo hayan acordado. Las dependientes que no hayan adoptado el correspondiente acuerdo en tiempo y forma no podrán aplicar este Régimen.

Por consiguiente, es la opción individual por la aplicación del Régimen de Grupo lo que determina que una entidad que reúna las restantes condiciones para ello pueda aplicarlo, en función de la decisión que haya tomado su Consejo de Administración u órgano equivalente.

La opción tendrá una vigencia mínima de tres años, y se entenderá prorrogada automáticamente, salvo renuncia, que deberá acordarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad de que se trate durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. La renuncia, que también tendrá una validez mínima de tres años, puede ser individual o de todas las sociedades que componen el Grupo.

La norma no aclara la duración de la prórroga automática del Régimen, que cabe entender indefinida hasta que se produzca, en su caso, la renuncia a su aplicación. Tampoco se indica si esta prórroga tiene una duración mínima de otros tres años o si, por el contrario, pasados los tres primeros años de aplicación del Régimen, se puede optar por la renuncia en cualquier momento (antes del inicio del año natural en que se pretende que surta efectos). En ausencia de previsión expresa en contrario, nos inclinamos por esta segunda posibilidad.

Contenido del Régimen

El Régimen de Grupo de entidades contempla dos modalidades en su aplicación, una modalidad mínima o básica, que se aplica por defecto, y una moda-

lidad avanzada, en la que al contenido básico del Régimen de Grupo se añaden determinadas características adicionales. La aplicación de la modalidad avanzada requiere que todas las entidades que hayan acordado aplicar el Régimen de Grupo opten expresamente por ella, mientras que la modalidad básica se aplica a todas las entidades que hayan optado por la aplicación del Régimen de Grupo siempre que no exista acuerdo unánime para la aplicación de la modalidad avanzada.

Contenido mínimo del Régimen

En su modalidad básica, el Régimen de Grupo supone una simple integración de los saldos resultantes de las declaraciones-liquidaciones individuales de las entidades que lo aplican en una declaración-liquidación agregada. Con ello se obtiene una evidente ventaja financiera respecto al régimen general, al compensarse automáticamente los saldos positivos a ingresar de algunas entidades del Grupo con los saldos negativos a devolver o compensar de otras.

Bajo el Régimen de Grupo todas las entidades deberán continuar presentando sus declaraciones-liquidaciones individuales de acuerdo con la normativa general, salvo por lo que se refiere (i) al período de liquidación, que será en todo caso mensual y (ii) a la obligación de ingreso de la deuda tributaria o a la posibilidad de solicitar compensación o devolución, que no podrá realizarse individualmente en función del resultado de la declaración-liquidación de cada entidad.

Será el saldo que arroje la declaración-liquidación agregada del Grupo el que determine si existe obligación de ingresar o, por el contrario, la posibilidad de solicitar compensación o devolución. La presentación de esta declaración-liquidación agregada es responsabilidad de la entidad dominante, a la que además corresponderá, en su caso, efectuar el ingreso de la deuda tributaria o la solicitud de compensación o devolución que de ella resulte. No obstante, todas las entidades que apliquen el Régimen de Grupo responderán solidariamente de la deuda tributaria.

El importe de las cuotas deducibles se determinará y será objeto de deducción en cada una de las entidades del Grupo que apliquen este Régimen, individualmente consideradas, en sus correspondientes declaraciones-liquidaciones individuales. La norma no establece restricciones respecto a la aplicación de estas deducciones, por lo que entendemos que cabe la deducción de cuotas pendientes de deducir

soportadas antes de la aplicación del Régimen, así como la deducción de cuotas soportadas durante la aplicación del Régimen después de que éste haya dejado de aplicarse, dentro, claro está, del período de cuatro años establecido en el artículo 99 LIVA.

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.

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. Se trata de un criterio de distribución objetivo y simple, y, como tal, criticable.

La modalidad avanzada

Como se ha indicado, la aplicación de la modalidad avanzada requiere que todas las entidades que hayan acordado incluirse en el Grupo opten, adicional y expresamente, por esta modalidad. Esta opción debe formalizarse en la misma manera y plazos que la opción por la aplicación del Régimen de Grupo de entidades.

La opción por estar en la modalidad avanzada o su renuncia tendrán una vigencia mínima de un año. Debe precisarse que la renuncia a la aplicación de esta modalidad no supone necesariamente la renuncia a la aplicación de la modalidad básica del Régimen.

La modalidad avanzada consiste en la aplicación de unas normas especiales a las entregas de bienes y prestaciones de servicios localizadas en el territorio de aplicación del impuesto y realizadas entre las entidades que apliquen el Régimen de Grupo («Operaciones Intragrup»). Estas reglas especiales se refieren, fundamentalmente, (i) a la determinación de la base imponible de estas operaciones y (ii) al régimen de deducciones para la entidad que las realiza. Con ellas se trata de establecer un mecanismo para trasladar las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios de terceros a las entidades del Grupo que realmente los utilizan en entregas de bienes o prestaciones de servicios a ter-

ceros ajenos al Grupo, *transparentando* a la entidad que realiza las Operaciones Intragrupo y sin que quede sometida a gravamen la generación de valor añadido interior al Grupo.

A) La base imponible de las Operaciones Intragrupo

La modalidad avanzada del Régimen de Grupo permite que no quede sujeta al impuesto la generación de valor añadido correspondiente a las Operaciones Intragrupo. Para ello se establece, como excepción a las reglas generales de determinación de la base imponible y a las aplicables entre entidades vinculadas, que la base imponible de las Operaciones Intragrupo 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.

Aunque del tenor literal de la norma parecería que debe imputarse el coste total de los bienes y servicios utilizados, incluso aunque dicha utilización sea parcial, de su interpretación sistemática se infiere que la imputación ha de ser proporcional a dicha utilización. Lo contrario llevaría a situaciones contrarias a la neutralidad y a la lógica del impuesto.

La imputación (proporcional, como se ha indicado) del coste de los bienes y servicios utilizados en las Operaciones Intragrupo deberá efectuarse mediante un sistema de información analítica, que deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del Grupo. Este sistema de información analítica deberá basarse en criterios razonables, homogéneos para todas las entidades del Grupo, y que se mantengan durante todos los períodos en que sea de aplicación esta modalidad del Régimen, salvo que se modifiquen por causas razonables.

Los criterios utilizados deben atender, 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.

A efectos de la imputación de costes, deberán tenerse en cuenta tanto los que correspondan a bienes y servicios corrientes como aquellos que correspondan a bienes de inversión. No obstante, cuando los bienes utilizados tengan la consideración de bienes

de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de las cuotas soportadas en la adquisición de dichos bienes. De esta forma, el período de regularización funciona como una suerte de vida útil de los bienes de inversión a efectos de la imputación de su coste en la base imponible de las Operaciones Intragrupo.

Conviene ilustrar esta regla con un ejemplo sencillo. Este podría ser el caso de dos entidades que forman parte de un mismo Grupo y tributan bajo la modalidad avanzada del Régimen, una de las cuales adquiere un vehículo por 20.000 euros más IVA, vehículo que arrienda a la otra entidad del Grupo. Al finalizar el período de regularización de cinco años establecido en el artículo 107 LIVA deberá haberse imputado por completo el coste del vehículo en la base imponible del arrendamiento, por lo que, con independencia del porcentaje de amortización aplicado al vehículo, y asumiendo un criterio de imputación lineal, procedería imputar en la base imponible del arrendamiento 4.000 euros por año.

B) Régimen de deducciones para la entidad que realiza las Operaciones Intragrupo

Como se ha indicado, la modalidad avanzada permite que las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios por una entidad de un Grupo sean trasladadas a las entidades del Grupo destinatarias de las Operaciones Intragrupo en las que se utilicen dichos bienes y servicios. Para que este traslado de cuotas sea efectivo es imprescindible que la entidad que adquiere los bienes y servicios de terceros pueda, en su caso, deducir íntegramente el IVA soportado en tales adquisiciones.

Por ello, la norma prevé (i) que las Operaciones Intragrupo se considerarán en todo caso como un sector diferenciado de actividad, (ii) que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de Operaciones Intragrupo que generen el derecho a la deducción podrán ser deducidas íntegramente y (iii) que, en caso de que una Operación Intragrupo se encuentre dentro de alguno de los supuestos generales de exención previstos en el artículo 20.º LIVA, pueda renunciarse a la exención, con los requisitos, límites y condiciones establecidos reglamentariamente.

Así, la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser

utilizados en Operaciones Intragrupos no se verá contaminada por la naturaleza del resto de actividades realizadas por la entidad. Con este fin, la norma se refiere a la deducción íntegra de las cuotas, lo que supone excluir la aplicación de la prorrata general a los bienes o servicios de utilización común en varios sectores diferenciados.

Debe entenderse, en línea con lo indicado en el apartado anterior, que lo que, en su caso, será íntegramente deducible, será la parte de la cuota soportada en la adquisición de un bien o servicio concreto proporcional a su utilización en Operaciones Intragrupos. A estos efectos, especifica la norma, la deducción se practicará en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuera alterado.

La determinación de si las Operaciones Intragrupos generan o no el derecho a la deducción seguirá el régimen general previsto en el artículo 94 LIVA. En caso de que parte de las Operaciones Intragrupos generen dicho derecho y parte no, serán de aplicación las reglas generales de la prorrata dentro del sector diferenciado de Operaciones Intragrupos, que podrá ser general o especial. A los efectos de la aplicación de estas reglas (así como para determinar el volumen de operaciones), las Operaciones Intragrupos no se valorarán según lo explicado en el apartado anterior, sino conforme a las reglas generales de determinación de la base imponible previstas en los artículos 78 y 79 LIVA.

Conclusiones

Tras el estudio de los caracteres básicos del nuevo Régimen de Grupo, cabe extraer las siguientes conclusiones en cuanto a sus implicaciones prácticas:

(i) En su modalidad básica, el Régimen de Grupo puede suponer una importante ventaja financiera, al permitir la compensación de los saldos de las declaraciones-liquidaciones individuales de cada una de las entidades que apliquen el Régimen de Grupo. 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.

(ii) En su modalidad avanzada, el Régimen de Grupo exige la implantación de un sistema de información analítica de imputación de costes, que deberá llevarse de acuerdo con las especificaciones

legales, so pena de la imposición de importantes sanciones y la pérdida de la posibilidad de aplicar el Régimen. Según los casos, la asunción de esta carga puede ser conveniente o no, habida cuenta de las ventajas adicionales que pueden derivarse de la aplicación de la modalidad avanzada:

— Evita la aplicación de las normas de valoración de operaciones vinculadas establecidas en el artículo 79 LIVA y los riesgos derivados de que la Administración pueda discrepar de los criterios seguidos para determinar el valor de mercado en cada caso.

— Para las entidades que realicen Operaciones Intragrupos y que apliquen la regla de prorrata en cuanto a su régimen de deducciones (y que, por consiguiente, no tienen derecho a deducir el 100% del IVA soportado), permite que todo el IVA soportado en relación con los bienes y servicios adquiridos para la realización de las Operaciones Intragrupos sea deducible.

— En el caso de entidades destinatarias de Operaciones Intragrupos sometidas a la regla de prorrata (y que, por consiguiente, no tienen derecho a la deducción del 100% del IVA soportado), reduce la cantidad de IVA soportado no deducible, al no incluir en la base imponible de las Operaciones Intragrupos el valor añadido generado por la entidad que las realiza, ni el coste de los bienes o servicios empleados en dichas operaciones por los que no se haya soportado IVA.

JESÚS LÓPEZ TELLO y GERARDO CUESTA (*)

Nota: Tras la edición de las primeras pruebas de este artículo se ha publicado la consulta de la Dirección General de Tributos V2651-07, de 10 de diciembre. En ella, sobre la base de argumentos ciertamente criticables, se interpreta que no es necesario que la entidad dominante de un Grupo tenga la condición de empresario o profesional. Dada su relevancia, no hemos querido dejar de referirnos a este pronunciamiento.

(*) Abogados del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).