

MEMENTO EXPERTO  
FRANCIS LEFEBVRE

Nuevo Régimen  
de Consolidación  
Fiscal en el IVA

ACTUALIZADO A JULIO DE 2008

El presente Dossier es el fruto  
de un estudio cedido a  
**Ediciones Francis Lefebvre**  
por:

**D. FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO**  
(Economista)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)  
Precio: 60,63 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-96535-86-2  
Depósito legal: M-42996-2008  
Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

## PLAN GENERAL

	<b>n° marginal</b>
<b>CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES COMUNITARIOS</b> .....	100
<b>CAPÍTULO 2. CARACTERÍSTICAS GENERALES</b> .....	150
<b>CAPÍTULO 3. PERÍMETRO SUBJETIVO</b> .....	200
A. Grupo de entidades versus entidades que aplican el régimen especial .....	210
B. Ámbito geográfico del régimen especial .....	220
C. Naturaleza jurídica de las entidades que aplican el régimen especial .....	270
D. Delimitación del grupo de entidades .....	300
E. Opción por el régimen especial. Renuncia .....	705
F. Opción por el tratamiento especial de las operaciones intragrupo .....	850
G. Incorporaciones al grupo de entidades .....	925
H. Salidas del grupo de entidades .....	1075
I. Requisitos formales .....	1330
<b>CAPÍTULO 4. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL</b> .....	1500
I. Nivel básico. Compensación de saldos .....	1525
II. Nivel avanzado. Tratamiento especial de las operaciones intragrupo .....	1815
A. Regla especial de determinación de la base imponible .....	1825
B. Renuncia a la exención .....	2590
C. Otras cuestiones relativas a las operaciones intragrupo .....	2690
D. Deducción de las cuotas soportadas .....	2725
E. Obligaciones formales específicas .....	3470
<b>CAPÍTULO 5. GESTIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL</b> .....	3480
I. Representación del grupo .....	3490
II. Obligaciones específicas .....	3520
A. Gestión censal .....	3530
B. Declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas .....	3545
C. Sistema de información analítica .....	3750
III. Responsabilidad de las entidades que apliquen el régimen especial .....	3840
IV. Régimen sancionador .....	3895
V. Comprobación .....	3935
<b>CAPÍTULO 6. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES EN EL IGIC</b> .....	4040
<b>CAPÍTULO 7. DIFERENCIAS ENTRE EL RÉGIMEN DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES EN EL IVA, EN EL IS Y EN CONTABILIDAD</b> .....	4045
<b>CAPÍTULO 8. SUPUESTOS PRÁCTICOS</b> .....	5000
<b>ANEXOS</b> .....	6000

---

## Principales abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
<b>AIB</b>	Adquisiciones intracomunitarias de bienes
<b>B.I.</b>	Base imponible
<b>CDI</b>	Convenio de doble imposición
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>Dir</b>	Directiva
<b>EP</b>	Establecimiento permanente
<b>L</b>	Ley
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>redacc</b>	redacción
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento por el que se aprueban las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>TCO</b>	Tribunal Constitucional
<b>TAI</b>	Territorio de aplicación del impuesto
<b>TJCE</b>	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
<b>TPO</b>	Transmisiones patrimoniales onerosas

## CAPÍTULO 1

**Antecedentes comunitarios**

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, supuso la introducción de diversas **modificaciones** en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA). Todas estas modificaciones tuvieron un calado importante; sin embargo, la más novedosa, al menos por sorpresiva, fue el establecimiento en este impuesto de algo parecido al régimen de **consolidación fiscal** existente en el Impuesto sobre Sociedades (IS), con lo que España parece haber hecho uso de la facultad que confiere a los Estados miembros el art.11 de la Directiva 2006/112/CE.

100

El citado precepto dispone lo siguiente:

«Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro quedará facultado para considerar como **un solo sujeto pasivo** a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

105

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

En uso de esta facultad, los Estados miembros parecen tener la posibilidad de considerar como **un único empresario o sujeto pasivo** a las empresas que, siendo jurídicamente independientes, tienen entre sí una vinculación en los órdenes que cita el precepto.

110

No es ésa la técnica legislativa que ha seguido el legislador patrio, lo que, supuesto que el nuevo régimen especial respeta el Derecho comunitario –éste y no otro ha de ser el punto de partida de nuestro análisis, aunque al final lleguemos a la conclusión de que estamos equivocados–, aconseja el estudio de los fines o resultados que se obtienen en caso de que se haga uso de esta facultad para determinar finalmente si dichos fines o resultados se cumplen con el **nuevo régimen especial** establecido en la LIVA.

La regulación contenida en la LIVA se ha completado con posterioridad con los siguientes **instrumentos normativos**:

1º. Las modificaciones introducidas en las leyes reguladoras del Concierto y del Convenio con las Comunidades Autónomas del **País Vasco y Navarra**, respectivamente. Concretamente, se trata de las siguientes disposiciones:

a) L 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la L 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País vasco.

b) L 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la L 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En cuanto a adaptaciones en régimen foral, hay que citar que igualmente las normas forales vigentes en el País vasco y Navarra se han adaptado al contenido del régimen especial, introduciendo en su articulado disposiciones de tenor equivalente a las existentes en la legislación estatal.

2º. El **desarrollo reglamentario** del régimen especial, efectuado a través del RD 1466/2007, de 2 de noviembre, que ha introducido en el RIVA los artículos 61 bis a 61 sexies, en los que se contiene dicho desarrollo.

Este desarrollo se ha completado con la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322, 353 y 039, mediante cuya utilización ha de sustanciarse la gestión del régimen especial.

**115 Ventajas de considerar las entidades que integran un grupo como sujeto pasivo único** Al menos en una primera aproximación, las principales ventajas que se obtienen de la antedicha consideración de las diferentes entidades que integran un grupo como un sujeto pasivo único a los efectos del IVA son las siguientes:

1ª. En el **orden financiero**, en caso de que haya entidades que formen parte de un mismo grupo de empresas que a la vez estén obteniendo, respectivamente, saldos en sus liquidaciones a ingresar y a compensar o devolver, no cabe duda de que la posibilidad de que dichas entidades puedan compensar entre sí estos saldos les ha de reportar una ventaja considerable. Si tenemos en cuenta que el régimen general de devoluciones que contempla la LIVA es el de la solicitud una vez al año, en el mes de enero, esta ventaja se antoja en algunos casos como considerable.

**PRECISIONES** Está previsto que **a partir del 1-1-2009**, los contribuyentes que así lo deseen, y cumplidos los requisitos que se establezcan al efecto, puedan optar por un sistema de **devolución rápida** del saldo a su favor al final de cada periodo de liquidación, sin necesidad de esperar al final del año, lo cual mejoraría notablemente la gestión financiera del tributo para las empresas. De ser así, no hace falta decir que el interés del régimen especial desde este punto de vista podría verse disminuido.

**120** 2ª. En cuanto a la tributación misma de las operaciones, la inclusión en un único sujeto pasivo del total de empresas que formen parte de un grupo implica dejar libre de tributación el **valor añadido interno** del grupo, de manera que sólo cuando el grupo se relacione con terceros es cuando se procederá a dicho gravamen. En efecto, la desaparición a estos efectos de las operaciones realizadas entre las empresas pertenecientes al grupo hace que el valor añadido correspondiente a las mismas quede libre de tributación.

**PRECISIONES** Esta **no tributación** del valor añadido en las operaciones intragrupo se puede conseguir de diversos modos. Uno de ellos sería la no sujeción de las operaciones, pero no es el único. La tributación de las mismas sobre una base imponible dada exclusivamente por el coste de los bienes y servicios por los que se haya soportado el impuesto y que se utilicen en su realización puede conseguir el mismo objetivo.

Vista la cuestión desde otro punto de vista, las diversas **estructuras organizativas** a las que puedan acudir los grupos de empresas resultan irrelevantes desde el punto de vista del IVA. En la medida en que todas las entidades del grupo actúan como un único sujeto pasivo, el hecho de que ese sujeto pasivo esté integrado por una o varias entidades jurídicamente independientes es irrelevante, ya que sólo hay gravamen en las **relaciones con terceros**, no en las relaciones internas. En los casos en

que las entidades de un grupo tienen limitaciones en su derecho a la deducción, las facultades organizativas, o la ausencia de distorsiones generadas por el funcionamiento del impuesto, que se abren con esta consideración son importantes.

**EJEMPLO** Un grupo financiero decide centralizar en una empresa del grupo el total de los servicios informáticos. Para ello, transfiere a dicha sociedad los empleados dedicados a estas labores. El coste anual del personal transferido es de 3.000.000 €.

Por esta partida de coste las empresas del grupo no estaban soportando IVA, ya que se trataba de operaciones no sujetas al IVA (LIVA art.7.5º). La nueva estructura de organización a la que se acude implicaría la necesidad de incluir esta partida de coste en la valoración de las operaciones realizadas entre la entidad prestadora de estos servicios y sus destinatarias (LIVA art.79.cinco), con el consiguiente encarecimiento de los servicios (recordemos que se trata de entidades con limitaciones en su derecho a la deducción, ya que realizan operaciones financieras, por lo que una parte de las cuotas soportadas se transforma en coste efectivo para la entidad).

La consideración del total de empresas del grupo como un único sujeto pasivo elimina esta circunstancia, ya que no hay gravamen en estas operaciones, al no existir como tales. La liquidación del IVA dará lugar a la deducción por el grupo, conforme a las reglas que procedan, de las cuotas soportadas, y al gravamen de los servicios que el grupo preste a terceros, sin que el hecho de que se acuda a esta estructura organizativa, por sí misma, suponga un aumento en las cuotas soportadas no deducibles para el mismo.

125

Estos parecen ser los **objetivos** que se persiguen con esta facultad y que deberían respetarse por el nuevo régimen especial.

Quizá convenga recordar que las **Directivas**, según dispone el art.249 del Tratado de la Unión Europea, vinculan a los Estados miembros en cuanto a los resultados que han de obtenerse con las medidas adoptadas para su transposición, distinguiéndose de los **Reglamentos** comunitarios, que son directamente aplicables en los citados Estados. En consecuencia, los Estados miembros no están obligados a la **transposición literal** de las Directivas, sino a la adopción de disposiciones cuyo resultado sea equivalente al que se obtiene de aquéllas. Esto es especialmente así cuando los preceptos que se pretende transponer son tan parcos o poco precisos como el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE.

130

**Inconvenientes de considerar las entidades que integran un grupo como sujeto pasivo único** La consideración de las empresas incluidas en un grupo como un sujeto pasivo único, con todo, presenta igualmente serios inconvenientes, de los que podemos señalar algunos:

1º. En la medida en que afecta, al menos potencialmente, a la totalidad de los elementos del impuesto, se pueden producir **efectos no queridos** en ámbitos a los cuales, en principio, no tendría por qué afectar. La variedad de éstos es tan grande que su enunciación huelga, pero podemos mencionar algunos de los más evidentes, como pueden ser los relativos a la **repercusión** del impuesto, la expedición de **facturas** o la práctica de **deducciones**, que en caso de que se refieran a un sujeto pasivo único integrado por entidades diversas pueden complicarse considerablemente.

2º. La **gestión del impuesto** se puede dificultar enormemente, ya que es el grupo el que resultaría titular de derechos y obligaciones de naturaleza tributaria, por lo que su cumplimiento o ejercicio debería referirse a él. Quizá conceptualmente no resulte tan complejo, pero si analizamos la cuestión desde el punto de vista del **día a día** del funcionamiento del impuesto, puede que la cosa no sea tan sencilla. En este

135

punto, y por referencia al **Impuesto sobre Sociedades**, quizá convenga destacar la diferente naturaleza de éste con respecto al IVA, en el cual no sólo hay un sujeto activo, el Estado, y uno pasivo, el contribuyente, sino que existen relaciones a tres bandas, que se basan en el instituto de la repercusión, y que, además, se producen a diario. Desde este punto de vista, y entendida la gestión tributaria en su sentido más amplio, se puede afirmar que la gestión del IVA supera en complejidad a la del Impuesto sobre Sociedades, por lo que cualquier elemento que incida en esta ha de ponderarse adecuadamente.

140

3º. En última instancia, lo que subyace en este enfoque es la disociación entre el **Derecho tributario** y el **Derecho común**, civil o mercantil, ya que de optarse por residenciar las realidades tributarias en el grupo, se estaría dando **capacidad de obrar** a quien no la tiene desde el punto de vista del Derecho civil o mercantil. A la larga, estas disociaciones siempre generan problemas –la experiencia con comunidades de bienes y demás entidades del art.35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) y las continuas dudas que generan en la práctica es por todos conocida–.

4º. La **comprobación** del correcto cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes podría complicarse enormemente para la Administración tributaria, que probablemente ya no tendría la posibilidad de dirigirse fácilmente a una sola de las empresas integrantes del grupo, sino que tendría que actuar frente a todas ellas, esto es, frente al **grupo**. Con todo, hay que señalar que la práctica en las comprobaciones del régimen de **consolidación del Impuesto sobre Sociedades**, a través de la realización de comprobaciones parciales, obliga a relativizar esta afirmación, ya que no se está acudiendo a la comprobación del total del grupo.

Quizá en la voluntad de evitar todos estos efectos no queridos, a la vez que se salvaguardan los beneficios que se enunciaron en nº 115 en términos de neutralidad, es como se ha diseñado el **régimen especial** que se ha introducido en la LIVA. Queda por ver si los resultados que se obtienen con el mismo son coincidentes con los que se hubieran obtenido de hacer uso de la facultad que se confiere en el art.11 de la Dir 2006/112/CE de haber optado por un uso «menos original».

145

**PRECISIONES** 1) El **1-1-2007** entró en vigor la Dir 2006/112/CE, de 28 de noviembre. Esta Directiva ha supuesto la **derogación de la Sexta Directiva** del Consejo sobre IVA, amén de otras normas comunitarias reguladoras del IVA. Esta Directiva es una refundición de la Sexta Directiva y de las sucesivas directivas que la habían ido modificando, sin que se hayan introducido modificaciones en el régimen jurídico establecido en ellas. Por esa razón, no ha habido actos legislativos internos de adecuación de las normas españolas a la nueva normativa comunitaria, pues ésta es sustancialmente idéntica a la que existía hasta el 31 de diciembre.

2) Lo que sí ocurre a partir de 1-1-2007, es que las referencias a la normativa comunitaria sobre IVA han de hacerse a la **Directiva 1006/112/CE** y no a la Sexta Directiva. Así se hace en este Dossier.

## CAPÍTULO 2

**Características generales**

El análisis de las características generales del nuevo régimen especial aconseja prestar atención a las siguientes cuestiones:

El grupo como unidad económica (nº 155)

Voluntariedad del nuevo régimen (nº 165)

Configuraciones o niveles del régimen (nº 180)

Comparación con el régimen de consolidación del IS (nº 185)

150

**El grupo como unidad económica** La razón de ser de los regímenes especiales de los grupos de empresas es la consideración de los mismos como unidades económicas de decisión tales que, aunque integren entidades jurídicamente independientes, lo cierto es que en su relación con terceros se manifiestan como **una unidad empresarial** o económica como consecuencia de la influencia que la entidad dominante ejerce sobre el resto de empresas del grupo.

155

En atención a esta consideración del grupo, la normativa **mercantil y la fiscal** tratan al grupo como una unidad, estableciendo:

Desde el punto de vista mercantil, la formación de los **estados contables** por referencia al grupo, con el añadido de que en este caso el grupo se refiere al conjunto de entidades que constituyan una unidad de decisión (CCom art.42 redacc L 62/2003).

Desde el punto de vista de la imposición de la renta de las entidades que integran el **grupo**, el gravamen de éste como tal en el **IS**, llegando a atribuirle la condición de **sujeto pasivo** del tributo, de forma que se grave la renta realmente obtenida por la unidad empresarial que constituye el grupo (el régimen especial se regula en LIS art.64 a 82).

Este reflejo de la existencia de grupos empresariales se ha completado al incluir lo peculiar de su situación en el ámbito de la imposición indirecta, creando el nuevo régimen especial de los grupos de empresas en el IVA. En este nuevo régimen especial se atiende igualmente a la consideración del grupo como una **unidad económica**, disponiendo al efecto:

a) La compensación de los saldos deudores y acreedores de las empresas del grupo que estén aplicando el régimen especial.

b) Que el valor añadido en las operaciones intragrupo quede libre de imposición, ello a través, fundamentalmente, de la definición de una regla especial de base imponible para estas operaciones.

**PRECISIONES**

**1)** Esta consideración del total de empresas del grupo como una **unidad** a la que han de referirse las magnitudes de tributación se compadece difícilmente con la posibilidad existente en el régimen especial de los grupos de empresas en el IVA de **excluir empresas** de su aplicación, aunque formen parte de un grupo. Esta posibilidad da lugar a que se adultere en cierto modo la razón de ser del régimen especial, que deja de responder a la existencia de una unidad empresarial de toma de decisiones.

160

**2)** Las **diferencias** entre los regímenes especiales para los grupos de empresas en el IS y en el IVA son notables. Estas diferencias se irán señalando en los epígrafes respectivos, sin perjuicio de su recopilación en nº 200.

**165** **Voluntariedad del nuevo régimen especial** El nuevo régimen especial de los grupos de entidades se configura como un régimen voluntario. No sólo es así porque se trate de un régimen aplicable únicamente **a opción** de los contribuyentes, sino también porque, decidida su aplicación, hay **varias opciones** en la definición de su alcance, tanto en cuanto a su delimitación subjetiva como en cuanto a la configuración que se le quiera dar.

Así, los grupos de empresas que formen parte de un grupo, supuesto que decidan aplicar el régimen especial, pueden decidir igualmente las que, dentro del grupo, lo van a aplicar y las que no. Como se verá, es perfectamente legal que, dentro de un grupo de empresas, haya entidades que queden fuera del régimen especial sin que ello tenga efecto sobre el resto de entidades del grupo que opten por su aplicación. Tan es así, que las empresas «excluidas» no tienen más que abstenerse del cumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación del régimen especial, sin que se precise renuncia al mismo.

De la misma manera, el **alcance** que se quiera dar al régimen especial es susceptible de decisión por los grupos de empresas. Como también se verá, el régimen especial tiene **dos niveles** de configuración. Los grupos de empresas, con ciertos requisitos y premisas, pueden optar por el que les resulte más conveniente.

Es importante matizar que la aplicación del régimen especial, voluntaria, **no** está sujeta a **autorización administrativa previa**, de forma que, cumplidos los demás requisitos que se analizarán, el régimen se aplica aunque no haya acto administrativo de reconocimiento de su procedencia, sin perjuicio de la valoración que la Administración tributaria pueda hacer con posterioridad de la procedencia o corrección de su aplicación. Se trata, al igual que ocurre con otros elementos del tributo (por ejemplo, la aplicación de la prorrata especial o la renuncia a ciertos regímenes especiales), de una **opción**, no de una solicitud que haya de ser aprobada por la administración tributaria.

**170** Es importante señalar en este punto que en otros Estados comunitarios este régimen se configura no sólo como medida favorecedora de la **neutralidad**, sino también como elemento de **lucha** contra determinadas modalidades de **fraude**, tendente a evitar esquemas de defraudación basados en la existencia de cuotas tributarias repercutidas, deducidas y no ingresadas cuando las entidades que participan en estos esquemas están estrechamente vinculadas u otros esquemas que se puedan instrumentar mediante la colaboración de diferentes entidades. No se ha hecho así en España. No cabe, por tanto, la posibilidad de que la Administración tributaria española aplique el régimen especial a grupos de contribuyentes que **no** han **optado** de forma expresa, y cumpliendo todos los requisitos establecidos el efecto, por la citada aplicación.

Lo anterior no deja de llamar la atención cuando la implantación del régimen especial se ha realizado a través de una Ley, la L 36/2006, de prevención del fraude fiscal.

**175** **PRECISIONES** La aplicación de los regímenes especiales de los grupos de empresas en el **IS** y en el **IVA** son **independientes**. Por tanto, cabe la posibilidad de que haya grupos de empresas que apliquen el régimen de consolidación fiscal en el IS y no en el IVA y viceversa. Esta diferencia, junto con la posibilidad de que los perímetros subjetivos sean distintos en uno y otro tributo, puede complicar considerablemente la gestión de estos regímenes especiales.

**Configuraciones o niveles del régimen especial** El régimen especial admite dos configuraciones, esto es, tiene dos niveles entre los cuales pueden optar los contribuyentes:

180

En el primero de ellos, se admite la **compensación de los saldos** correspondientes a las liquidaciones de las empresas que formen parte del grupo de empresas, dando cumplimiento con ello al primero de los fines que antes se señalaron, de neutralidad financiera.

El segundo nivel supone un **tratamiento especial de las operaciones intragrupo** que, grosso modo, deja sin gravamen el valor añadido dentro del grupo, haciendo que las estructuras organizativas que se adopten por los grupos de empresas resulten, al menos en líneas generales, inocuas desde el punto de vista del tributo. Con ello se cumpliría el segundo de los objetivos que se apuntaron. Esta medida supone un **diferimiento** importante en el gravamen del valor añadido, ya que éste sólo se somete a tributación cuando el grupo se relaciona con terceros, pero no cuando las operaciones se realizan entre entidades del grupo. En cierto modo, el resultado es equivalente al que se obtiene en el IS con la eliminación de las operaciones internas dentro del grupo, aunque la técnica impositiva que se sigue es distinta.

Técnicamente este segundo nivel consiste en:

- La determinación de la base imponible de las operaciones, que se fija en los costes con IVA en que se hubiera incurrido.
- La posibilidad de renunciar a las exenciones aplicables.
- La configuración de las operaciones como un sector diferenciado.

En este caso, el principio al que se sirve es el de neutralidad organizativa dentro de los grupos de empresas.

A partir de todas estas consideraciones, se puede señalar que el nuevo régimen especial introduce una importante dosis de **neutralidad** en el tributo, si bien está por ver si, efectivamente, cumple estos objetivos, lo cual requiere un estudio más detallado del mismo.

**Comparación con el régimen de consolidación fiscal en el IS** Aun cuando el régimen especial está fuertemente inspirado por la regulación existente en el IS, existen **notables diferencias** entre las configuraciones en uno y otro tributo, las más importantes de las cuales son:

185

1º. En el **IS** la tributación consolidada supone la **no tributación de las entidades** que integran el grupo, de forma que en su lugar es el grupo el que tributa. Así, el **grupo** de entidades es el que tiene la condición de **sujeto pasivo**, siendo la entidad dominante la que, en condición de representante del grupo, cumple sus obligaciones fiscales.

En el régimen especial en el IVA se mantienen la mayor parte de las obligaciones en sede de las entidades integradas en el grupo. La única excepción la constituye la obligación de **ingreso de la cuota tributaria** o la solicitud de su devolución, que se sustituye por la agregación de resultados de las entidades que apliquen el régimen especial.

Aún así, la entidad dominante asume la **representación** de las entidades integradas en el grupo a los efectos de la aplicación del régimen especial, si bien, en atención a su diferente configuración, la relevancia de esta condición es distinta en uno y otro tributo.

**190** 2º. Consecuencia de lo anterior, **en el IS las operaciones internas**, esto es, las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo, **se eliminan** a través de los oportunos ajustes.

En el IVA se establece un tratamiento especial para las operaciones intragrupo, pero manteniendo su propia sustantividad y efectos.

3º. En ambos casos los regímenes especiales son de aplicación **voluntaria**; sin embargo, en el IS, definido el grupo, todas las entidades que lo integran han de aplicar obligatoriamente el régimen especial. En el IVA son voluntarias tanto la aplicación del régimen especial como la configuración del conjunto de entidades que lo aplican, de forma que cabe la posibilidad de excluir entidades de la aplicación del régimen sin que por ello dejen de beneficiarse de él las demás entidades del grupo (ello con excepción de la entidad dominante, sin cuyo concurso la aplicación del régimen especial queda vetada al resto del grupo). Se puede decir, pues, que el **perímetro subjetivo**, es decir, las entidades que van a aplicar el régimen especial del grupo, viene definido por la norma en el IS y es de libre configuración en el IVA.

**195** 4º. Decidida la aplicación del régimen especial de consolidación en el IS, éste no admite más que una **configuración o alcance**. Por el contrario, en el IVA el régimen especial tiene dos posibles configuraciones o niveles, como se ha visto.

5º. El régimen de consolidación fiscal en el **IS** data del **RDL 15/1977**, existiendo una larga experiencia en cuanto a su análisis y aplicación. Asimismo, ha sido objeto de sucesivas modificaciones normativas que han ido corrigiendo las diferentes disfunciones que se habían ido detectando, a la vez que se mejoraba su funcionamiento. El régimen especial de los grupos de empresas en el **IVA** se empieza a aplicar a partir del **1-1-2008**, por lo que hay que estar a su evolución en el futuro.

**197** A continuación se resumen las características básicas del régimen especial:

<b>Características básicas del régimen especial de los grupos de entidades en el IVA</b>	
1.	El régimen especial de los grupos de empresas responde a la lógica de la consideración de las empresas que integran un grupo como una <b>unidad empresarial única</b> que, como tal, se relaciona con terceros.
2.	Se trata de un <b>régimen voluntario</b> : a) Su aplicación por los grupos de entidades es voluntaria. b) La decisión acerca de las entidades que, dentro del grupo, han de aplicarlo es libre. c) Hay dos niveles de configuración del régimen especial sobre los que deciden los grupos de empresas.
3.	En su nivel básico los saldos de las empresas del grupo se compensan, incluyéndose todos en una <b>declaración-liquidación agregada</b> .
4.	El segundo nivel supone dejar sin gravamen las operaciones intragrupo. Para ello: a) La <b>base imponible</b> de las operaciones intragrupo es el coste de los bienes y servicios por los que se ha soportado IVA y que se usen en su realización. b) Para estas operaciones se puede <b>renunciar</b> a su <b>exención</b> . c) Se configura un <b>sector diferenciado</b> que tiene como ámbito objetivo estas operaciones.

**Características básicas del régimen especial de los grupos de entidades en el IVA**

5. El régimen tiene importantes **diferencias** con el existente en el **IS**. Las más importantes de ellas son:
- a) En el **IS** se le atribuye la condición de sujeto pasivo del impuesto al grupo, operando una especie de exención técnica para las entidades integradas en el grupo. En el **IVA** todas las entidades del grupo cumplen por sí mismos sus obligaciones, excepto la de ingreso del tributo, que se hace a través de la entidad dominante.
  - b) Las operaciones internas en el **IS** desaparecen. En el **IVA** hay un tratamiento especial para estas operaciones, pero en modo alguno dejan de existir como tales.
  - c) Definido el grupo de entidades por la norma, si se opta por el régimen especial, en el **IS** las entidades que lo integran lo han de aplicar obligatoriamente, de forma que no cabe la posibilidad de excluir entidades. En el **IVA** se puede definir el perímetro subjetivo del régimen especial a la medida, esto es, según convenga al contribuyente.
  - d) El régimen especial en el **IS** tiene una única configuración. En el **IVA** el régimen especial admite dos niveles o configuraciones.
  - e) El régimen especial en el **IS** data de 1977. En el **IVA** se trata de algo completamente novedoso, a cuya evolución habrá que estar.

**197**

(sigue)

## CAPÍTULO 3

**Perímetro subjetivo**

(LIVA art.163 quinquies a septies redacc L 36/2006 art.3º.cinco; L 28/1990, art.34.8º, redacc L 48/2007; L 12/2002, art.29.siete, redacc L 28/2007; RIVA, art.61 bis a sexies, redacc RD 1466/2007)

200

SUMARIO	
A. Grupo de entidades versus entidades que aplican el régimen especial .....	210
B. Ámbito geográfico del régimen especial .....	220
C. Naturaleza jurídica de las entidades que aplican el régimen especial .....	270
D. Delimitación del grupo de entidades .....	300
1. Entidad dominante .....	305
2. Entidades dependientes .....	610
E. Opción por el régimen especial. Renuncia .....	705
F. Opción por el tratamiento especial de las operaciones intragrupo .....	850
G. Incorporaciones al grupo de entidades .....	925
1. Entidades ya existentes que se incorporan al grupo .....	930
2. Traslado de entidades .....	980
3. Entidades de nueva creación que se incorporan al grupo .....	1005
H. Salidas del grupo de entidades .....	1075
1. Incumplimiento de los requisitos de pertenencia .....	1080
2. Supuestos específicos de exclusión .....	1120
3. Reincorporaciones al grupo .....	1280
I. Requisitos formales .....	1330

205

En el análisis del perímetro subjetivo del régimen especial –determinación de las entidades, empresarios y profesionales que pueden optar por su aplicación y la forma en la que pueden hacerlo– hay que considerar las siguientes cuestiones:

- a) La diferencia entre los conceptos de **grupo** de entidades y **entidades** que aplican el régimen especial.
- b) El **ámbito geográfico** del régimen especial o la delimitación de las entidades que, en atención al lugar en el que se encuentra su sede o establecimiento, pueden aplicarlo.
- c) Las posibles restricciones que puede haber en cuanto a la **naturaleza jurídica** de las entidades que pueden aplicar el régimen especial.
- d) La delimitación del **grupo** de entidades, analizando los conceptos de entidad dominante y entidad dependiente.
- e) La forma en que se concreta la **opción** por el régimen especial, la renuncia al mismo y su alcance o configuración.
- f) Las alteraciones que se producen en el grupo de empresas, esto es, el tratamiento de las **entradas y salidas** del grupo.
- g) Los **requisitos formales** existentes para la aplicación del régimen especial.