

RÉGIMEN ESPECIAL DE IVA DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES (“VAT GROUPING”)

1. CARÁCTER DEL RÉGIMEN Y ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN

Es un régimen voluntario al que hay que optar expresamente. La opción ha de hacerse antes del inicio del año natural en el que se vaya aplicar (durante el mes de diciembre). La opción tiene una validez mínima de 3 años, y se entiende prorrogada salvo renuncia expresa. La renuncia es, igualmente, por un plazo mínimo de 3 años.

Su aplicación está condicionada a que la sede de la actividad o los establecimientos permanentes de las empresas que formen el grupo, han de encontrarse en el territorio español de IVA. Por tanto ha de excluirse a Canarias, Ceuta y Melilla territorios donde no se aplica el IVA.

El Régimen Especial tiene dos niveles de aplicación: uno BÁSICO o general, y otro AVANZADO o especial que a su vez requiere opción expresa.

2. DETERMINACIÓN DEL GRUPO DE ENTIDADES

Desde 2015, un grupo de entidades a efectos del IVA es el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en el orden financiero, económico y de organización, siempre que las sedes y los establecimientos permanentes (EP) de todas ellas radiquen en el territorio IVA.

A estos efectos, se considera que existe:

- **vinculación financiera**, cuando la entidad dominante, mediante participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga su control efectivo;
- **vinculación económica**, cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o, siendo distintas, resulten complementarias o contribuyan a su realización;
- **vinculación organizativa**, cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Se presume, salvo prueba en contrario, que si la entidad dominante cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

Las entidades que estuvieran acogidas al REGE antes del 01/01/2015, que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación, podrán seguir acogidas a este Régimen hasta el 31/12/2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa vigente antes de dicha fecha.

Ninguna entidad puede formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

La norma define tanto la entidad dominante como las dependientes. En la dominante ha de concurrir los siguientes requisitos:

- a) Tener **personalidad jurídica propia**. Se exceptúa de este requisito a los establecimientos permanentes ubicados en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) a los que se permite que tengan la condición de entidad dominante respecto de

las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos. Fuera de este caso cabe entender que la norma impide acceder a la condición de dominante a otros empresarios o profesionales a efectos del IVA carentes de personalidad jurídica (por ejemplo las herencias yacentes o comunidades de bienes).

- b) Que tenga el **control efectivo** sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de **más del 50%**, en el capital o en los derechos de voto de las mismas, mantenida durante todo el año natural.
- c) **No ser dependiente** de ninguna otra establecida en el territorio IVA que reúna los requisitos para ser dominante.

Las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, porque su actividad se limite a la mera posesión de las acciones o participaciones que ostenten en las entidades participadas, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores.

Las entidades dependientes se definen como aquellas en las que se producen las siguientes circunstancias:

- a) Que sea un empresario o profesional distinto de la entidad dominante. Nótese que no se exige que tenga personalidad jurídica distinta sino que constituya un empresario o profesional, en el sentido del artículo 5 de la Ley de IVA. A diferencia de la entidad dominante, que ha de tener personalidad jurídica, cabe configurar como dominada a una entidad sin personalidad jurídica siempre que tenga la condición de empresario o profesional a efectos de IVA. Sin embargo, la norma excluye a los establecimientos permanentes ubicados en el TAI de la condición de entidad dependiente.
- b) Que la entidad dominante posea una participación igual o superior al 50% mantenida durante todo el año natural.
- c) Que esté establecida en el TAI.

Aunque de la lectura de la norma pudiera extraerse otra conclusión, al hablar de empresarios y profesionales, el grupo estará integrado por sociedades, y no cabe que en el mismo se integren personas físicas, aunque pudiera ser posible la integración de otras entidades de naturaleza diversa a la societaria, siempre que se cumpla el requisito de participación en el capital mencionado, este aspecto del Régimen Especial precisa aclaración por parte del legislador.

3. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

El régimen tiene dos niveles, que son acumulativos: el básico que se aplica siempre y el avanzado que determina la introducción de reglas especiales para las operaciones intragrupo que suponen alterar las reglas generales de funcionamiento del IVA.

3.1. NIVEL BÁSICO

El nivel básico consiste en la compensación de saldos de todas las entidades integradas en el grupo. Se trata de evitar el perjuicio financiero que supone para el grupo al existir entidades cuya declaración determine un saldo a ingresar mientras para otras ese saldo resulte a compensar o a devolver. Este efecto se evita al permitir compensar todos esos saldos por el sencillo sistema de integrarlos, una vez presentadas las declaraciones de todas las entidades del grupo, en una declaración-liquidación agregada que presenta la entidad dominante, con periodicidad mensual (todas las declaraciones-liquidaciones han de presentarse mensualmente).

Esto impide a las entidades integradas en el grupo estar inscritas de forma individual en el REDEME.

Siendo un sistema de compensación de los saldos de las declaraciones-liquidaciones de todas las entidades integradas, el contenido de la declaración-liquidación agregada es muy sencillo, pues solo recoge esos saldos y no otras magnitudes como es la base imponible, etc. Efectuada la compensación, el saldo de la declaración agregada habrá de ser ingresado por la entidad dominante si fuera positivo, o será compensado o podrá solicitarse la devolución, también de conformidad con las reglas generales.

La entidad dominante podrá solicitar la inscripción en el registro de devolución mensual de IVA (punto 3.2, Pág. 388 del Manual de Cierre de Cuentas de 2015), siempre y cuando todas las entidades integrantes del grupo así lo hayan acordado y reúnan los requisitos para su inscripción. Dicha solicitud se realiza a través del modelo 039 en el mes de diciembre del año anterior a aquél en que deba surtir efecto.

Para el supuesto de que dejara de aplicarse el régimen y restasen saldos pendientes de compensar, la norma prevé la imputación a las diversas entidades que formaban el grupo en proporción al volumen de operaciones del último año natural.

3.2. NIVEL AVANZADO

El nivel avanzado del Régimen Especial tiene la finalidad de evitar que la aplicación del impuesto afecte negativamente a la estructuración del grupo. Ello hace necesario introducir reglas especiales para las operaciones intragrupo. La aplicación de este nivel requiere opción expresa que tendrá una validez mínima de un año, entendiéndose prorrogada salvo renuncia expresa. La renuncia surtirá efectos por un periodo mínimo de un año.

4. OBLIGACIONES FORMALES DEL RÉGIMEN ESPECIAL

4.1. OPCIÓN POR EL RÉGIMEN ESPECIAL

La opción por el régimen Especial la hace la sociedad dominante, pero su aplicación requiere el acuerdo individual de opción por los Consejos de Administración u órganos que ejerzan una función equivalente, de todas y cada una de las entidades que vayan a formar el grupo, antes del inicio del año natural en que vaya a resultar aplicable. Si alguna no cumpliera este requisito quedaría excluida del grupo sin que ello impida su aplicación a las demás.

Para aplicar el Régimen Especial, la sociedad dominante está obligada a comunicar a la Administración Tributaria a través del modelo 039 y de forma telemática, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que se solicite aplicar el Régimen Especial.

La Administración asignará un número de grupo de entidades que comunicará a la dominante.

Cualquier modificación que se produzca que afecte a las entidades del grupo que apliquen el Régimen Especial deberá comunicarse. Esta comunicación deberá presentarse dentro del periodo de liquidación correspondiente al periodo de declaración liquidación en que se produzca.

La opción por el nivel avanzado del Régimen Especial tendrá una validez mínima de un año natural, y se entenderá prorrogada salvo renuncia expresa que tendrá igualmente una

validez de un año. La renuncia al nivel avanzado no impedirá a las empresas que la formulen la aplicación del nivel básico o general del Régimen Especial.

En el mes de diciembre de cada año natural la entidad dominante deberá comunicar a la Agencia Tributaria la relación de entidades que, dentro de su grupo, apliquen el Régimen Especial, identificando las que motiven cualquier alteración respecto al año anterior. En caso de que se hayan incorporado entidades al grupo durante el mes de diciembre, la información relativa a las mismas se podrá presentar hasta el 20 de enero siguiente.

4.2. DECLARACIONES-LIQUIDACIONES

La declaración-liquidación agregada del grupo se presentará una vez presentadas las declaraciones periódicas individuales de las entidades del grupo que apliquen el Régimen Especial, incluida la de la entidad dominante, en el modelo 322 para las declaraciones individuales y el modelo 353 para la declaración agregada. El periodo de liquidación es mensual, y la fecha de presentación es durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación. Excepto el correspondiente al mes de diciembre que se será hasta el 30 de enero de cada año⁽¹⁾.



⁽¹⁾ Como novedad, el RD 828/2013 elimina a partir de 2014, la posibilidad de presentar la declaración correspondiente al mes de julio en septiembre, y se deberá presentar en los 20 primeros días de agosto.