

ALEGACIONES DE EMISORES ESPAÑOLES a la Consulta Pública previa sobre el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias.

1.- INTRODUCCIÓN

El 23 de octubre de 2018 se publicó, para su sometimiento a trámite de información pública, el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias (en adelante, el “Anteproyecto”).

Parafraseando la Exposición de Motivos de dicho Anteproyecto, el mismo “contiene modificaciones en diversas normas, principalmente en materia tributaria, con una finalidad doble. Por una parte, para proceder a la incorporación del Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal y de los mecanismos de resolución de litigios fiscales. Por otra, para introducir cambios en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario incluye un amplio abanico de cambios regulatorios dirigidos a asentar parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude”.

A nuestro entender, la redacción de algunas de las modificaciones contempladas en el Anteproyecto podría ser contraria a: (i) distintas normas y principios del Derecho de la Unión Europea (“UE”), entre ellos el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (“TFUE”), el Acuerdo del Espacio Económico Europeo (“AEEE”) y la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (“Directiva ATAD”); (ii) la Constitución Española (“CE”) y (iii) la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”). Asimismo, podría suponer un freno a la internacionalización de las empresas españolas.

2.- CONSIDERACIONES RELATIVAS A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES Y SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Los artículos 1 y 2 del Anteproyecto contienen diversas modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”) y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (“TRLIRNR”).

2.1 IMPOSICION DE SALIDA

En lo referente a la regulación de la posibilidad de exigir garantías como condición para otorgar el fraccionamiento del pago del impuesto, la modificación prevista en los artículos 1.Primerο.Uno y 2.Primerο.Uno del Anteproyecto no respetaría el mandato otorgado por la Directiva ATAD a los Estados miembros y, eventualmente, podría vulnerar la libertad de establecimiento del TFUE y del AEEE.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2019, el artículo 1.Primerο.Uno del Anteproyecto daría una nueva redacción al artículo 19.1 de la LIS. En concreto, con la nueva redacción se pretende adaptar la regulación española de la denominada “imposición de salida” a lo previsto en el artículo 5 de la Directiva ATAD.

A los efectos que ahora nos interesan, si el artículo 19.1.2º de la LIS se modificase según prevé el Anteproyecto: (i) concedería al contribuyente la opción de fraccionar por quintas partes anuales iguales el pago de la deuda tributaria resultante de la imposición de salida y (ii) este fraccionamiento quedaría supeditado a la constitución de garantías *“cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado”*.

Los supuestos que, según la normativa española, habilitarían a exigir la constitución de garantías, van más allá de lo autorizado por la Directiva ATAD, que solo permite a los Estados miembros exigir constitución de garantías *“en caso de que exista un riesgo demostrable y real de impago”*.

Por otra parte, esta extralimitación no podría justificarse con base en el artículo 3 de la Directiva ATAD, el cual permite a las medidas nacionales establecer un nivel de protección más elevada en aras a la salvaguarda de la base imponible nacional; lo cual nos lleva a la fase de fijación del tributo. Por el contrario, la posibilidad de constituir garantías es una medida tendente a salvaguardar el cobro de la deuda tributaria, esto es, nos sitúa en la fase de recaudación del impuesto.

A pesar de ello, las diferencias entre la redacción adoptada con vistas a transponer la Directiva ATAD a la normativa española y la de la citada Directiva son evidentes, siendo las primeras más restrictivas que las segundas.

En primer lugar, la expresión “riesgo demostrable” contenida en la Directiva ATAD no equivale a la relativa a la necesidad de “justificar la existencia de indicios racionales”

que prevé el Anteproyecto ya que, tomando como referencia el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (“RAE”):

- (i) “Riesgo demostrable” significa “*contingencia o proximidad de un daño [en este caso, impago] que se puede demostrar*”; esto es, “*probar, sirviéndose de cualquier género de demostración*”; y
- (ii) “Justificar la existencia de indicios racionales” significa “*probar con razones convincentes, testigos o documentos la existencia de un fenómeno que, conforme a la razón, permita conocer o inferir la existencia de otro no percibido*”.

En consecuencia, la normativa española estaría rebajando la protección que la Directiva ATAD ofrece a los operadores económicos, en tanto que, a diferencia de la mencionada Directiva, no exigiría que la actividad probatoria recayese sobre la proximidad del daño (riesgo), sino sobre la mera posibilidad de inferir en su existencia.

En segundo lugar, mientras que la Directiva ATAD sólo habilita a los Estados miembros para exigir la constitución de garantías si existe riesgo de “impago”, el Anteproyecto incluiría en la LIS una regla a través de la que se podría obligar al contribuyente a constituir garantías si existen indicios el cobro se puede ver gravemente dificultado.

En abstracto, la dicción literal de la norma española permitiría a las autoridades fiscales españolas exigir garantías si, en la fase de recaudación, se enfrenten a dificultades que: (i) sean ajenas al riesgo de impago y (ii) se puedan solucionar a través de los mecanismos previstos en la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (“Directiva 2010/24/UE”).

En consecuencia, esta constatación nos conduciría a que las modificaciones introducidas en el artículo 19 de la LIS podrían vulnerar la libertad de establecimiento conferida tanto por el TFUE como por el AEEE.

En este sentido, tal y como demuestra la regulación de la Directiva ATAD, actualmente es indiscutible el derecho de los Estados miembros a exigir impuestos de salida por razón del cambio de domicilio o residencia al extranjero.

No obstante, tal y como se desprende, entre otras, de las sentencias que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) dictó en los Asuntos *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02) y *N* (C-470/04), eventualmente, los denominados “impuestos de salida” son susceptibles de vulnerar el derecho de establecimiento.

Por lo tanto, el fraccionamiento del pago del impuesto no se puede subordinar al cumplimiento de condiciones desproporcionadas a su fin, tales como el aporte de

garantías en caso de las que las autoridades fiscales puedan recurrir a los mecanismos de asistencia contemplados en la Directiva 2010/24/UE.

Por otro lado, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2019, conforme al artículo 2.Primer.Uno del Anteproyecto, el artículo 18.5 del TRLIRNR se vería modificado y se añadirían diversos párrafos al artículo 18 del TRLIRNR.

Esta modificación en cuestión también tendría por objeto adaptar la regulación española de la denominada “imposición de salida” a lo previsto en el artículo 5 de la Directiva ATAD, en términos similares a la ya comentada en sede del IS, y siendo objetable el mismo aspecto.

2.2 TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Si, además de la supresión del actual artículo 100.4 de la LIS, se acabasen aprobando las medidas anunciadas por el Gobierno en relación con los Presupuestos Generales del Estado de 2019, la nueva redacción del artículo 100 de la LIS, relativo a la transparencia fiscal internacional, sería un freno para la internacionalización de la empresa española.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2019, el artículo 1.Primer.Dos del Anteproyecto daría nueva redacción al artículo 100 de la LIS, que, en el ámbito del IS, regula la transparencia fiscal internacional.

A los efectos que nos ocupan, el principal cambio que se produciría en el artículo 100 de la LIS es la supresión de su actual párrafo 4, cuyo tenor literal es el siguiente:

“No se imputarán las rentas previstas en las letras b) y e) anteriores, en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, los requisitos relativos al porcentaje de participación, así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo”.

Tras la modificación del artículo 100 de la LIS, en cualquier caso, se integrarían en la base imponible del contribuyente por el IS los dividendos y ganancias de capital derivadas de la transmisión de acciones u otros valores si, de forma cumulativa, se cumplieran las siguientes condiciones:

- (i) Si bien no se integran en su resultado contable, sí se integran en el de una entidad no residente controlada.
- (ii) La entidad no residente en cuestión es residente en un tercer Estado, esto es, un Estado no perteneciente a la UE o al EEE.
- (iii) Se cumplen los requisitos del artículo 100.1 de la LIS, que, entre otros, exigiría *“que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel”*.

Respecto de los dividendos y ganancias de capital derivados de la transmisión de acciones u otros valores, este último requisito se cumpliría sistemáticamente en la medida en que: (i) sean percibidos por una entidad residente en un Estado que, como es el caso del actual artículo 21 de la LIS, prevea un sistema de exención plena para los dividendos y ganancias de capital y (ii) además de la modificación del artículo 100 de la LIS prevista en el Anteproyecto, se aprueben las limitaciones a las exenciones dividendos/plusvalías acordadas por el Partido Socialista Obrero Español (“PSOE”) y el Grupo Parlamentario Confederal de Unidos Podemos, En Comú Podem y En Marea (“Podemos”) para los Presupuestos Generales del Estado.

Por otra parte, hay que hacer notar que, cumpliéndose los requisitos señalados, la integración en la base imponible del IS del contribuyente por el IS respecto de los dividendos y ganancias de capital derivados de la transmisión de acciones u otros valores integrados en el resultado contable de una entidad no residente controlada sería inevitable, ya que:

- (i) Las rentas a que hacemos referencia se integrarían en la base imponible del contribuyente por el IS español en virtud de los artículos 100.3.b) y 100.3.e) de la LIS, por cuanto al artículo 103 de la LIS no le resultaría de aplicación ninguna excepción como la del artículo 100.2.3º de la LIS (ausencia de imputación de rentas en la base imponible del contribuyente si la entidad controlada dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales para la obtención de rentas).

- (ii) Conforme al artículo 100.3.b) de la LIS, el contribuyente estaría obligado a integrar en su base imponible cualquier dividendo obtenido por la entidad no residente controlada ya que, conforme a los apartados 1 y 2 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (“LIRPF”), en cualquier caso esta tipología de ingreso tendría la calificación de “participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad”.
- (iii) De acuerdo con el artículo 100.3.e) de la LIS, asimismo, el contribuyente tendría que integrar en su base imponible las ganancias de capital que la entidad no residente controlada obtuviese como consecuencia de la transmisión de su participación en el capital o fondos propios en otras entidades.

Huelga decir que esta medida sería un freno para la expansión internacional de las empresas españolas, ya que la fiscalidad obstaculizaría las adquisiciones en o a través de sociedades residentes en Estados que no formen parte de la UE o del EEE. A título de mero ejemplo, esta medida tendría un impacto negativo en los procesos de adquisición de un grupo empresarial cuya entidad holding sea estadounidense (o cualquier Estado no perteneciente a la UE o al EEE).

Por supuesto, los efectos negativos que hemos apuntado no se producirían si la supresión del actual artículo 100.4 de la LIS fuese acompañado de una medida tendente a que la exención del artículo 21 de la LIS se aplicase a las rentas integradas en la base imponible del contribuyente por aplicación del artículo 100 de la LIS que, a su vez, cumplan con todos los requisitos de dicha exención.

2.3 PAGOS A CUENTA SOBRE DETERMINADAS RENTAS PROCEDENTES DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

Si se aprueba el artículo 1.Segundo del Anteproyecto, la remisión en blanco que efectuaría la Disposición Adicional Decimosexta de la LIS a la normativa reglamentaria sería contraria a los artículos 31.3 y 133 de la CE y a los artículos 8.b) y 8.h) de la LGT.

Con efectos desde 1 de enero de 2020, el artículo 1.Segundo del Anteproyecto añadiría la siguiente Disposición Adicional Decimosexta a la LIS:

“Disposición adicional decimosexta. Supuestos exceptuados de pago a cuenta sobre determinadas rentas procedentes de instituciones de inversión colectiva.

No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de las rentas derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en los fondos y sociedades (...)

Lo establecido en esta disposición adicional podrá ser objeto de modificación por vía reglamentaria.”

Los artículos 31.3 y 133 de la CE establecen, respectivamente, que “*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*” y “*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*”.

Por su parte, los artículos 8.b) y 8.h) de la LGT guardan coherencia con el del artículo 23 de la LGT, que configura la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta como una obligación tributaria principal y con carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

En consonancia, dichos preceptos disponen que se regularán en todo caso por ley “*los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo*” y “*la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta*”.

Al hilo de la normativa que acabamos de citar, conviene traer a colación la sentencia nº 221/1992 de Tribunal Constitucional (“TC”), de 11 de Diciembre de 1992, en la que este Tribunal precisó que el artículo 31.3 de la CE establece una reserva de ley en materia tributaria:

“La citada reserva comprende la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria (SSTC 6/1983 y 19/1987).

De otra parte, la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 C.E.; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así, y con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la ley (...).

En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada

por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata”.

A la vista de la sentencia parcialmente transcrita, y configurándose el pago a cuenta como una obligación tributaria principal y autónoma respecto de la principal, sería inconstitucional el inciso final de la Disposición Adicional Decimosexta a la LIS que introduciría el Anteproyecto.

Y es que, de la literalidad del mismo, no cabe por menos que concluir que deja a la completa discrecionalidad y arbitrio del Gobierno la regulación íntegra del pago a cuenta y que la misma se realice atendiendo a meras razones de oportunidad (“*cuando razones de política económica así lo exijan*”).

3. CONSIDERACIONES RELATIVAS A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE GRUPOS DE ENTIDADES PREVISTO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Anteproyecto no debería contener modificaciones tendentes a endurecer las consecuencias del incumplimiento de unas obligaciones manifiestamente contrarias al artículo 11 de la Directiva de IVA.

El artículo 8 del Anteproyecto modificaría el apartado Siete del artículo 163.nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“Ley del IVA”) con el fin de endurecer las consecuencias asociadas a la no llevanza o conservación del sistema de información analítica a que se refiere el artículo el apartado Cuatro de este mismo artículo, obligación que recae sobre los grupos de entidades que han optado por el denominado “nivel avanzado”.

En este sentido, el artículo 163.nonies de la Ley del IVA forma parte del Capítulo IX del Título IX, regula el régimen especial de los grupos de entidades (“REGE”). A su vez, este Capítulo transpone el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (“Directiva de IVA”), que dispone lo siguiente:

“Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se

hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

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

El artículo 11 de la Directiva de IVA tiene efecto directo, efecto que, conforme a reiterada jurisprudencia del TJUE, pueden invocar los particulares cuando: (i) sus disposiciones son incondicionales y suficientemente claras y precisas y (ii) un Miembro en cuestión bien no ha transpuesto la Directiva en los plazos correspondientes, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta.

Como ejemplo de este tipo de pronunciamientos podemos encontrar, entre otras, las sentencias recaídas en los siguientes Asuntos: (i) *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13), ap. 31; (ii) *Association de médiation sociale* (C-176/12), ap. 31; (iii) *Dieter Janecek* (C-237/07), ap. 36; (iv) *Labour Court* (C-268/06), aps. 42 y 57; (v) *Finanzamt Eisleben* (C-430/04), aps. 28 y 29; (vi) *Pfeiffer y otros* (C-397/01 a C-403/01), ap. 103; (vii) *Österreichischer Rundfunk y otros* (C-465/00, C-138/01 y C-139/01), ap. 98; (viii) *Kutz-Bauer* (C-187/00), aps. 69 y 71; (ix) *Marks & Spencer* (C-62/00), ap. 25; (x) *Kortas* (C-319/97), ap. 21; (xi) *Helmut Kampelmann y otros* (C-253/96), aps. 36 a 40; (xii) *Luciano Arcaro* (C-168/95), ap. 36; (xiii) *Associazione Italiana per il World Wildlife Fund* (C-118/94), ap. 19; (xiv) *Francovich y otros* (C-6/90 y C-9/90), ap. 17; (xv) *Marshall* (152/84), aps. 46 y 49; (xvi) *Fratelli Costanzo* (103/88), aps. 29 y 30; (xvii) *Estado neerlandés y Federatie Nederlandse Vakbeweging* (71/85), ap. 13; (xviii) *Becker* (8/81), ap. 25; (xix) *Ratti* (148/78), ap. 20.

Por otra parte, la afirmación relativa a que el artículo 11 de la Directiva de IVA tiene efecto directo queda avalada por el hecho de que son diversos los Asuntos en los que el TJUE se ha pronunciado acerca del contenido de dicho precepto y/o ha enjuiciado el eventual incumplimiento de un Estado Miembro con ocasión de su transposición: (i) *Skandia America Corp.* (C-7/13); (ii) *Comisión/Irlanda* (C-85/11); (iii) *Amplisientifica* (C-162/07); o (iv) *Van der Steen* (C-355/06).

En cuanto a la regulación del artículo 11 de la Directiva de IVA, el TJUE y la Comisión han aclarado algunos aspectos relativos a la interpretación de este precepto y, en concreto:

- (i) La posibilidad de establecer un grupo de IVA constituye, ante todo, una medida de simplificación administrativa (pág. 10 de la Comunicación de 2 de julio de 2009 de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (COM(2009) 325 final)).

- (ii) El artículo 11 de la Directiva de IVA es una excepción a la regla general, en virtud de la cual cada sujeto pasivo debe ser tratado como una entidad diferente para la aplicación de las reglas del IVA (ap. 21 del Asunto *Comisión/Irlanda* (C-85/11)).
- (iii) La asimilación de un grupo de IVA a un sujeto pasivo tradicional conlleva que, dentro de su grupo y fuera de él, sus miembros dejan de ser considerados sujetos pasivos independientes a efectos del IVA para convertirse en un sujeto pasivo único (ap. 29 del Asunto *Skandia America Corp.* (C-7/13), ap. 28 del Asunto *Comisión/Irlanda* (C-85/11); ap. 19 del Asunto *Amplisientifica* (C-162/07) y pág. 5 del COM(2009) 325 final).

Es decir, al adherirse a un grupo de IVA, y a los solos efectos del IVA, cada uno de sus miembros pierde su individualidad y pasa a formar parte de un nuevo sujeto pasivo; esto es, el grupo de IVA (pág. 5 del COM(2009) 325 final).

- (iv) El artículo 11.2 de la Directiva de IVA autoriza a los Estados miembros a adoptar medidas con el fin de que no se obtengan ventajas indebidas, pudiendo consistir dichas medidas en el establecimiento de un periodo mínimo de permanencia en el grupo de IVA (ap. 31 del Asunto *Amplisientifica* (C-162/07) y pág. 12 del COM(2009) 325 final).

En el plano de lo concreto, los principios básicos que han delimitado el TJUE y la Comisión Europea se traducen en las siguientes reglas que la normativa española no contempla:

- (i) La regulación del grupo de IVA debe permitir la simplificación administrativa.
- (ii) El grupo de IVA debe identificarse a través de su propio número de IVA, distinto al de sus miembros (ap. 28 del Asunto *Skandia America Corp.* (C-7/13); ap. 20 del Asunto *Amplisientifica* (C-162/07); y págs. 5 y 11 del COM(2009) 325 final).
- (iii) La asimilación de un grupo de IVA a un sujeto pasivo único impide que las personas que pertenecen al mismo sigan presentando declaraciones del IVA por separado, en calidad de sujetos pasivos individuales puesto que sólo el sujeto pasivo (el grupo de IVA) está autorizado a presentar dichas declaraciones (ap. 29 del Asunto *Skandia America Corp.* (C-7/13); ap. 19 del Asunto *Amplisientifica* (C-162/07) y pág. 11 del COM(2009) 325 final).

En la declaración del IVA se debe consignar el importe neto del IVA del grupo correspondiente a cada uno de sus miembros tomados individualmente, entendiéndose que las operaciones entre los distintos miembros no dan lugar al cobro o al pago de IVA.

Esto significa que los créditos de IVA de determinados miembros de la agrupación se compensan con las deudas de IVA de otros miembros: a efectos del IVA, tanto los créditos como las deudas constituyen créditos y deudas del grupo en su conjunto y no de sus miembros tomados individualmente (pág. 11 del COM(2009) 325 final).

- (iv) Frente a terceros, el grupo de IVA actúa como un único sujeto pasivo. En consecuencia, todas las entregas de bienes y servicios realizadas por cualquiera de los miembros del grupo de IVA a un destinatario no perteneciente al mismo deben considerarse efectuadas por el propio grupo y no por uno de sus miembros. En paralelo, las entregas de bienes y prestaciones de servicios por parte de terceros a uno o varios miembros del grupo de IVA deben considerarse efectuadas al propio grupo de IVA.

Del mismo modo, las importaciones y adquisiciones intracomunitarias efectuadas por los miembros del grupo deben considerarse efectuadas por éste y, en caso de que al servicio recibido por el grupo de IVA le resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el grupo de IVA es el deudor del pago del IVA (aps. 29, 30 y 37 del Asunto *Skandia America Corp.* (C-7/13); y pág. 11 del COM(2009) 325 final).

- (v) Salvo por lo que se refiere las entregas asimiladas de los artículos 16, 18, 26 y 27 de la Directiva de IVA, las operaciones internas se encuentran “fuera del ámbito de aplicación” del IVA (págs. 11 y 12 del COM (2009) 325 final).

El derecho a deducción del IVA soportado se determina en función de las operaciones del propio grupo de IVA con terceros, revistiendo la mayor importancia que los Estados miembros garanticen una aplicación correcta y plena de la normativa comunitaria que regula el derecho a deducción de los grupos de IVA (págs. 12 y 13 del COM (2009) 325 final).

El REGE español no observa las anteriores reglas ni de él se puede predicar, como defiende la Comisión Europea en relación con el artículo 11 de la Directiva de IVA, que sea una medida de simplificación administrativa.

En concreto, una de las obligaciones impuestas por la normativa española que impide la simplificación administrativa es el sistema de información analítica a que se refiere los apartados Cuatro y Siete del artículo 163.º de la Ley del IVA, cuyas medidas se propone endurecer a través de la modificación que introduciría en el mismo el Anteproyecto.

4. CONCLUSIONES

Como conclusión de lo anteriormente expuesto, desde Emisores Españoles solicitamos que se modifique la regulación propuesta, para hacerla compatible con el Derecho de la Unión Europea, la Constitución y con el fin de no perjudicar la expansión internacional de la empresa española:

- (i) En lo referente a la regulación de la posibilidad de exigir garantías como condición para otorgar el fraccionamiento del pago del impuesto, ajustarse a las previsiones de la Directiva ATAD.

Al efecto, la actual redacción propuesta para el artículo 19.1.5º de la LIS y 18.6.4º del TRLIRNR (“*No obstante, únicamente será exigible la constitución de garantías cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado*”) debería ser objeto de revisión (“*No obstante, únicamente será exigible la constitución de garantías cuando exista un riesgo demostrable y real de impago*”).

- (ii) Mantener en el artículo 100 de la LIS el vigente apartado 4 y la redacción actual del apartado 2, primer párrafo *in fine*.
- (iii) Suprimir el inciso final de la Disposición Adicional Decimosexta de la LIS, de forma que lo establecido en dicha disposición no pueda ser objeto de modificación por vía reglamentaria.
- (iv) No modificar el artículo 163.nonies de la Ley del IVA y, en su caso, valorar la modificación del régimen especial de los grupos de entidades para que el mismo se adecúe al artículo 11 de la Directiva de IVA.

Madrid, a 15 de noviembre de 2018