

EL NUEVO RÉGIMEN ESPECIAL DE “GRUPO DE ENTIDADES” EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

I. INTRODUCCIÓN.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal ha introducido, entre otras modificaciones normativas, un régimen especial de “Grupo de entidades” en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Este nuevo régimen especial de “Grupo de entidades” a efectos del IVA no está vinculado en modo alguno con la aplicación del régimen de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, constituyendo ambos, dos regímenes totalmente independientes. No obstante, ambos regímenes tienen algo en común, que es su carácter optativo.

Las entidades que pueden acogerse a este régimen son aquel conjunto de entidades, con sede en el territorio de aplicación del IVA, que presentan un grado de vinculación suficiente, como es el existente entre una entidad dominante y sus entidades participadas, directa o indirectamente, en, al menos, un 50 por 100 del capital social. Esta participación, adicionalmente, debe mantenerse durante todo el año natural.

Serán los órganos de administración de cada una de las entidades del grupo los responsables de adoptar el acuerdo de inclusión en el régimen especial con anterioridad al inicio del año natural en que deba resultar de aplicación, decisión que debe ser detenidamente estudiada, dado que la opción vincula por un periodo mínimo de tres años. Este período inicial se entenderá prorrogado automáticamente, salvo renuncia, que deberá realizarse en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efecto, y que tendrá también una duración mínima de tres años.

A diferencia de lo que ocurre en el régimen de grupos del Impuesto sobre Sociedades, aquellas entidades dependientes a las que, cumpliendo todos los requisitos para formar parte de un “Grupo de entidades” que haya optado por la aplicación de este régimen, no les interese formar parte del mismo, podrán optar por no aplicar dicho régimen.

Salvo en el supuesto de entidades de nueva creación, que se podrán incorporar a un “Grupo de entidades” que ya haya optado por la aplicación del régimen especial en el propio año de su constitución, el resto de entidades en las que el grupo adquiera una participación que le permita su incorporación al mismo, únicamente podrán beneficiarse de este régimen a partir del año natural siguiente. La exclusión del régimen, por el contrario, tiene efectos en el propio período de liquidación.

II. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL.

Este régimen de “Grupo de entidades” tiene una doble vertiente. Por un lado se configura como una mera consolidación o agregación de cuotas y, por otro, permite optar por un régimen especial de determinación de la base imponible, de aplicación de deducciones y de renuncia a exenciones.

En primer lugar, en su configuración más sencilla, el régimen permite acceder a una “consolidación de cuotas” (de saldos a devolver o compensar y saldos a ingresar) de las sociedades que se incluyan en el régimen, de forma que se puedan compensar de manera instantánea en cada período de liquidación, reduciendo de este modo el efecto financiero derivado de las eventuales solicitudes de devolución.

Como contrapartida, esta modalidad obliga a las sociedades integrantes del grupo a presentar declaraciones con periodicidad mensual, impide la aplicación del régimen de devoluciones a exportadores y a otros operadores económicos en régimen comercial (un régimen previsto para determinados sectores de actividad que consiste en la devolución del saldo de IVA a favor del sujeto pasivo al final de cada periodo de liquidación mensual) y no permite a las sociedades dependientes que dejen de formar parte del “Grupo de entidades” recuperar los saldos a compensar o devolver aportados, salvo que el régimen deje de aplicarse para la totalidad de las entidades, en cuyo caso los saldos pendientes de compensación se asignarán a cada una de las entidades que formaban parte del grupo en proporción al volumen de operaciones de cada una de ellas.

En segundo lugar, se prevé que las sociedades del grupo puedan optar por aplicar una regla específica para la determinación de la base imponible de las operaciones que se lleven a cabo entre ellas. Esta opción permite, en esencia, repercutir el impuesto, exclusivamente, sobre una base imponible equivalente a la totalidad del coste de los bienes y servicios corrientes y a una parte del coste soportado en la adquisición de bienes de inversión, por los que se haya soportado IVA, siempre que los mismos se hayan utilizado en la prestación de operaciones a otras entidades del grupo. Cuando un “Grupo de entidades” ejercita esta opción, la misma debe ser aplicada por todas las sociedades integrantes del grupo y en relación con todas sus operaciones intragrupo.

Esta base imponible así calculada, tendrá efectos, exclusivamente, para determinar la cuota de IVA correspondiente a operaciones entre sociedades del grupo, debiendo aplicarse la normativa general a cualesquiera otros efectos, como la determinación del volumen de operaciones o el porcentaje de prorrata (porcentaje del IVA soportado que el sujeto pasivo puede deducir, determinado en función de la proporción existente entre las operaciones

sujetas y no exentas de IVA y el total de las operaciones efectuadas) de la sociedad prestadora de los servicios.

Por otro lado, se establece la posibilidad de renunciar a determinadas exenciones, en el supuesto de operaciones intragrupo, de forma que la prorrata de la entidad que las realice puede verse incrementada, por aumentar la proporción de operaciones no exentas con respecto a las operaciones totales realizadas, trasladando al destinatario, sin embargo, una cuota de IVA correspondiente a una base imponible determinada tomando en consideración, exclusivamente, los costes con IVA incurridos en su prestación.

Asimismo, se establece un sistema particular de deducciones para las cuotas que se destinan a la realización de operaciones efectuadas al amparo del régimen especial mediante la creación de un sector diferenciado “ex lege” para las operaciones intragrupo.

Este sistema permite deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados para efectuar operaciones a favor de otras entidades del grupo, de manera aislada o independiente del régimen de deducción que resulte de aplicación al resto de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de otros bienes y servicios no utilizados para las operaciones intragrupo.

De esta manera, los sectores diferenciados, que originalmente están pensados para regular de manera independiente, en cuanto al régimen de deducción del IVA soportado, actividades que, en atención a determinadas circunstancias (clasificación en el IAE, prorrata aplicable) se consideran diferenciadas, resultarían de aplicación a actividades idénticas realizadas por una misma sociedad, en función de que los destinatarios de las mismas sean entidades pertenecientes al “Grupo de entidades” o ajenas al mismo.

Si unimos este régimen especial de deducción a la posibilidad de renuncia de las exenciones en el supuesto de operaciones intragrupo, obtendremos un claro beneficio fiscal en el supuesto de entidades que, por realizar operaciones exentas, estén sometidas a la regla de prorrata general, por cuanto que mientras el resto de cuotas deben soportar un régimen de deducción parcial en función de dicha prorrata, el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios vinculados con prestaciones de operaciones llevadas a cabo a favor de otras entidades del grupo, podrían deducirse en su integridad.

III. OBLIGACIONES FORMALES.

El régimen especial de “Grupo de entidades” se complementa con el establecimiento de requisitos de documentación específicos y de información analítica sobre los criterios utilizados en la repercusión del Impuesto, que revestirá una especial trascendencia en la

aplicación del régimen y cuyo incumplimiento puede comportar la aplicación de un severo régimen sancionador.

La llevanza de un sistema de información analítico así como una memoria justificativa de los criterios de imputación de las cuotas soportadas a la realización de operaciones intragrupo debe permitir la comprobación, por parte de la Administración, tanto de las deducciones efectuadas como de la base imponible determinada.

Adicionalmente, la entidad dominante, en representación del “Grupo de entidades” debe comunicar a la Administración la composición del grupo, optar por la modalidad del régimen especial que dicho grupo desee aplicar y presentar las declaraciones agregadas, si bien la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria derivada de la aplicación de este régimen especial es solidaria entre todas las entidades del grupo.

IV. CONCLUSIONES.

El régimen especial de “Grupo de entidades” puede resultar una alternativa de optimización fiscal.

Por un lado, parece evidente que, en su modalidad más sencilla, el régimen podría resultar recomendable en “Grupos de entidades” en los que hay sociedades que habitualmente ingresan IVA mientras otras obtienen saldos a compensar o devolver. No obstante, habría que analizar cada caso particular, porque incluso en este supuesto, se podrían plantear desventajas si el saldo final del “Grupo de entidades” fuese negativo ya que, como se ha comentado más arriba, este régimen especial es incompatible con el régimen de devoluciones “aceleradas” a exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial, de manera que el régimen de “Grupo de entidades” podría suponer, en algunos casos, un retraso en la obtención de la devolución.

Por su parte, la modalidad especial de determinación de la base imponible, renuncia a las exenciones y aplicación de deducciones del régimen especial de “Grupo de entidades”, podría resultar beneficiosa en grupos en los que existen sociedades a las que les resulta de aplicación la regla de prorrata, puesto que, tratándose de la entidad destinataria de las operaciones intragrupo, la norma especial de determinación de la base imponible del régimen permitiría minorar la cuota de IVA soportada que resultaría no deducible y, en caso de que sea la prestadora de las operaciones intragrupo la sometida a la prorrata, ésta podría mejorar su porcentaje de deducción gracias al sistema de renuncia a las exenciones prevista para este tipo de operaciones.

Por lo tanto, si bien la entrada en vigor de este nuevo régimen de “Grupo de entidades” se ha fijado para el 1 de enero de 2008, estando pendiente aún su desarrollo por vía reglamentaria, teniendo en cuenta que otra de las modificaciones introducidas por la propia Ley de Prevención del Fraude Fiscal se refiere a la valoración de las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas, podría resultar oportuno llevar a cabo una primera valoración de los efectos que pudiera producir la aplicación de este régimen, en cualquiera de sus modalidades, por la totalidad o parte de las sociedades en las que concurran las circunstancias que les permita formar parte de un “Grupo de entidades”, con el fin de efectuar una aproximación en cuanto a la conveniencia de optar por la aplicación del régimen.

Pablo de Juan Fidalgo

Asociado de Garrigues, Abogados y Asesores Tributarios