

Reseña de actualidad fiscal

Notas al nuevo régimen de grupos a efectos de IVA. Primera opción: el llamado régimen de agregación (I)



Miguel Caamaño
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Como es sabido, la Ley 36/2006, llamada de *medidas para la prevención del fraude fiscal*, ha dotado al Título IX de la Ley 30/1992, reguladora del IVA, de un nuevo Capítulo IX, al objeto de introducir por primera vez en nuestro ordenamiento fiscal un régimen de tributación por grupos a efectos de IVA.

El nuevo régimen fiscal de grupos permite a los grupos de sociedades optar –se trata, por tanto, de un régimen voluntario, a los solos efectos del IVA, por uno de estos dos sistemas de tributación: por un régimen de agregación de cuotas, al que nos referiremos en este número de la Revista, o por el llamado régimen de consolidación, que comentaremos en el próximo.

Sin entrar ahora en ciertas características del sistema de agregación de cuotas tales como que las obligaciones tanto sustantivas como formales corresponden a la sociedad dominante, sociedad que ostentará la representación del grupo (lo cual, por cierto, obligará a muchos grupos de empresas a las que interese este régimen especial de IVA a reestructurarse a través del cauce del canje de valores –art. 83.5º y siguientes del régimen especial regulado en el T. VII del Cap. VIII del Texto Refundido LIS–, ya que sólo podrán optar por los nuevos regímenes de grupos en el IVA –y también en el Impuesto sobre Sociedades, como sabemos– aquellos que tengan forma piramidal, esto es, aquellos grupos que tengan estructura en forma de matriz dominante –sociedad holding gestora de la cartera del grupo– y filiales dependientes), lo más relevante desde el punto de vista económico estriba en que corresponde a la sociedad dominante, o sea, a la representante (y sólo a ella): a) hacer el ingreso en nombre del grupo, b) presentar la autoliquidación integrada a compensar o, en su caso, c) solicitar la devolución.

Como es obvio, no se trata de un verdadero régimen de consolidación en el que se eliminen las operaciones intragrupo, ni tampoco la composición del grupo tiene por qué coincidir con el grupo de consolidación en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ni, en fin, puede imponerse obligatoriamente este régimen de IVA a ninguna de las sociedades filiales. Tiene, como hemos apuntado, carácter voluntario en todo el perímetro del grupo, bastando para su aplicación que una entidad matriz, establecida en territorio español, ostente una partici-

pación igual o superior al 50% (y no del 75%, como sabemos que exige el régimen de consolidación fiscal en el IS), de forma directa o indirecta, en otras entidades igualmente establecidas en el territorio de aplicación del IVA, que podrán decidir su incorporación o no al grupo.

Todas las sociedades integrantes del grupo conservan la obligación de presentar sus propias autoliquidaciones –eso sí, mensuales–, en tiempo y forma, con carácter individual. Ahora bien, ninguna de ellas hace el ingreso, ni compensa saldos anteriores ni tampoco opta, en su caso, por la devolución. El efecto perseguido por el legislador para esta modalidad de tributación es meramente el de “consolidar las cuotas soportadas y repercutidas a nivel de grupo”. En otras palabras, la suma de los saldos individuales de las entidades a ingresar se compensa con los saldos a devolver de las demás sociedades integradas en el grupo, de modo que sólo se ingresa la diferencia, esto es, sólo se ingresa el resultado positivo conjunto del grupo. Si éste fuese negativo, la sociedad dominante podrá elegir entre compensar ese saldo con declaraciones a nivel de grupo de ejercicios posteriores o solicitar la devolución.

No cabe duda, pues, de que el objetivo perseguido por el legislador en esta modalidad de tributación a efectos de IVA que llamamos de agregación, es meramente financiero, o sea, generar una ventaja en la gestión del *cash flow* del grupo en la medida en que se anticipa inmediatamente la recuperación de los saldos a compensar. Funcionalmente, tiene la fisonomía propia de una *cuenta corriente tributaria global*, tal como ha señalado cierto sector doctrinal (Ruiz Gallud y Checa González).

Como es obvio, cuando una sociedad haya integrado el saldo de IVA a compensar en la autoliquidación agregada del grupo, ya no podrá compensar aquel saldo en sus autoliquidaciones individuales mensuales o trimestrales posteriores. Y también es razonable el hecho de que la cuota negativa integrada del grupo pueda ser compensada con saldos positivos de la cuota del grupo en los cuatro ejercicios posteriores.

Dos circunstancias relativas a esta novedad normativa deben de ser destacados:

- a. Que este régimen ni surte efectos fren-

te a terceros, ni tiene incidencia en los demás impuestos que gravan individual o conjuntamente al grupo, ni siquiera altera las reglas de determinación de la cuota individual de IVA de cada sociedad integrante del grupo. En todo lo que no se refiera al cálculo de la cuota integrada del grupo, las entidades que forman parte del mismo operarán como entidades independientes, como sujetos pasivos autónomos en relación con cada impuesto, incluso aplicándose a cada una de ellas, como hemos dicho, las reglas generales de IVA a los efectos de calcular la deuda tributaria mensual. Y

b. Que el régimen de agregación exige el cumplimiento de una serie de deberes formales, entre los que destaca la obligación de incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, los cuales deberán de ser no sólo homogéneos para todas las entidades del grupo sino además mantenerse a lo largo de todo el tiempo en que el grupo aplica el régimen especial del que venimos hablando. La única excepción legalmente admitida a esta regla sería la de que causas justificadas permitan un cambio de criterio, circunstancia que también deberá de recibir cumplido reflejo en la memoria. En todo caso, dicha memoria justificativa de los criterios de imputación del IVA en todas las entidades del grupo, así como, según hemos dicho, su alteración cuando circunstancias justificadas

lo permitan, deberá de estar a disposición de la AEAT hasta que prescriba fiscalmente cada período –mensual– impositivo.

Finalmente, hemos de poner en evidencia ciertas dudas relativas al régimen que estamos glosando:

1. La primera duda se refiere a la posibilidad de que la entidad dominante sea una holding pura, esto es, una sociedad de mera tenencia de bienes.

Nótese a este respecto que el artículo 163. Quinquies de la LIVA establece que «podrán aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades». Sin embargo, tal como pone de relieve Andrea García Castelao (*El régimen de grupos de entidades en el IVA*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, febrero 2008), al analizar los requisitos que debe cumplir una entidad para poder ser considerada como entidad dominante, no se exige de forma expresa que dicha entidad tenga la consideración de empresario o profesional, sino únicamente que la misma tenga personalidad jurídica propia. A pesar de que podría defenderse que las entidades *holding* puras o de mera tenencia de bienes (excluidas las que realizan actividades de arrendamiento) no pueden ser consideradas entidades dominantes por no ser consideradas empresarios o profesionales a efectos de IVA, este crite-

rio conllevaría que los grandes grupos empresariales no pudiesen aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades al estar controlados en su mayoría por una entidad *holding* pura.

2. En segundo lugar, tal como está redactada la norma, particularmente los requisitos de participación en las filiales, puede llegarse a la conclusión de que es válido alcanzar el 50% indirectamente a través de sociedades que no formen parte del grupo, esto es, excluidas del mismo, lo cual dará lugar a muchas incoherencias en el proceso de gestión y liquidación.

3. Por último, no está claro cómo tienen que adoptar los acuerdos de optar por el régimen de grupos las entidades en régimen de atribución de rentas (las cuales podrían formar parte del grupo como entidades dependientes al no exigirse el requisito de tener personalidad jurídica propia), habida cuenta que no disponen de Consejo de Administración u órgano de similares características.