

Reseña de actualidad fiscal

Notas al nuevo régimen de grupos a efectos de IVA. Segunda opción: el llamado régimen de consolidación (y II).



Miguel Caamaño
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

De la misma manera que en virtud de régimen de agregación se determina una cuota –a ingresar, a compensar en ejercicios futuros o a devolver– a nivel de grupo, que nace de la compensación de los saldos positivos y negativos de las autoliquidaciones de las distintas entidades del grupo, el llamado régimen de consolidación persigue, llegando más lejos que el anterior, determinar la base imponible a nivel de grupo. El objetivo principal de este segundo régimen estriba en eliminar los costes derivados del gravamen del valor añadido, esto es, del margen generado cuando se realizan operaciones intra-grupo cuyo destinatario sea una o más entidades sujetas a la regla de prorratea (ejemplos más frecuentes de ello son los sectores financiero, asegurador, inmobiliario, sanitario, enseñanza, postal y el sector del juego).

Sin perjuicio de que cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen especial de grupo de entidades produzca efecto alguno, la opción por este sistema de tributación a efectos de IVA supone, por encima de particularidades de carácter formal, lo siguiente:

a. En las operaciones intra-grupo, esto es, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en Península y Baleares entre empresas del grupo, la base se determina –y aquí reside una de sus principales virtudes– por el precio de coste –o valor de producción– de los bienes entregados y/o de los servicios prestados intra-grupo.

Las consecuencias de la posibilidad de operar a precios de coste son al menos éstas:

- No se aplica valor añadido –margen– alguno a las transacciones intragrupo;
- No se aplican a las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre empresas del grupo, en consecuencia, las reglas de determinación de la base imponible relativas a las operaciones entre sociedades vinculadas.
- Hay una serie de costes de especial importancia para las empresas que en esta modalidad de régimen de grupos se evi-

tan. Nos estamos refiriendo, por ejemplo, a los de personal, que como es sabido no generan IVA soportado. Al repercutirse en las operaciones intra-grupo sólo por los bienes y servicios respecto de los que se haya soportado efectivamente IVA, no procede la repercusión por los servicios no sujetos –entre los que destacadamente se encuentran los de personal– ni tampoco por los exentos, con lo que no habrá aumento de los costes fiscales, a diferencia de lo que sucedió al margen de este régimen especial de grupos. Los ahorros que esta segunda modalidad puede generar, principalmente en sectores exentos de IVA (entidades financieras, de seguros, juego, educación y servicios médicos y hospitalarios, básicamente), son evidentes en la medida en que se eliminan los costes derivados del gravamen del valor añadido.

Pensemos, además, que la norma permite centralizar los servicios administrativos del grupo en una sociedad filial, la cual los prestará a las demás entidades del grupo sin que éstos se vean incrementados por un IVA que no pueda ser recuperado.

Naturalmente, si se trata de bienes de inversión utilizados en la realización de operaciones intra-grupo, la imputación del coste de tales bienes a las citadas operaciones debe efectuarse por completo dentro del período de regularización de deducciones previsto en la LIVA para bienes de tal naturaleza (cinco años en general, y diez años en el caso de bienes inmuebles). Esta norma pretende garantizar que, una vez finalizado el mencionado período de regularización, se hayan incorporado a las bases imponibles de las respectivas operaciones intra-grupo los costes de los bienes de inversión adquiridos en provecho de todo el grupo.

b. El régimen de consolidación permite configurar, asimismo, el conjunto de operaciones intra-grupo como un sector diferenciado de la actividad, sector al que la nueva regulación considera afectos todos los bienes y/o servicios utilizados, directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones, siempre que se hubiera soportado o satis-

fecho de manera efectiva el impuesto.

Para dichas transacciones intra-grupo, se podrá renunciar a las exenciones en las operaciones previstas en el artículo 20. Uno de la Ley del IVA, con lo cual se produce un efecto idéntico al establecido en el ámbito del IVA para los sectores diferenciados de actividad ex art. 101.1º LIVA: la parte del IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la realización de entregas o prestaciones de servicios a entidades del grupo se traslada a la adquirente íntegramente, pudiendo ser recuperado totalmente por ésta a través de la deducción en el momento en que una entidad del grupo realice una entrega de bienes o servicios a un tercero.

No cabe duda, pues, de que el régimen de consolidación a efectos de IVA suscita un especial atractivo para los grupos con entidades en régimen de prorata. En efecto, en el caso de que se efectúen adquisiciones o importaciones para su utilización en común en las operaciones intra-grupo y en las exteriores, el nuevo sector diferenciado de actividad permite expresamente inaplicar el párrafo 4º del citado art. 101 LIVA, con lo cual se está admitiendo la deducción íntegra de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y/o servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones intra-grupo.

Percibimos, sin embargo, una cierta incompatibilidad del nuevo régimen con el régimen de devoluciones rápidas del Impuesto (régimen de exportadores y otros operadores económicos), cuestión que me temo que no ha sido suficientemente ponderada por el legislador.

- c. Deberá disponerse de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios empleados en las operaciones intra-grupo. Este sistema deberá de conservarse durante el plazo de prescripción del tributo, habiendo calificado la LIVA el incumplimiento de la obligación de llevanza y conservación como una infracción grave, a la vez que se establece un régimen sancionador específico, régimen ciertamente severo.

Reseña de actualidad fiscal