

Reseña de actualidad fiscal



Miguel Caamaño
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

4 + 4 años para reclamar la devolución del IVA

La Administración española ha venido interpretando la Ley 37/1992, reguladora del IVA, en el sentido de que si transcurridos cuatro años desde una declaración con cuotas a recuperar el contribuyente no había compensado dichas cuotas con otras a ingresar, ni tampoco en esos cuatro años había ejercido el derecho a la devolución, perdía definitivamente el derecho a la recuperación de aquellas cuotas.

La AEAT ha venido considerando que la LIVA ha establecido un sistema de recuperación del exceso de las cuotas soportadas sobre las repercutidas en virtud del cual el sujeto pasivo puede optar, al final de cada año natural, en la declaración-liquidación correspondiente al último período del mismo, entre la devolución del saldo a su favor o la compensación del mismo en los períodos siguientes, opciones que pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad de cuatro años, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso. La Administración admite, en efecto, que ejercitada en un primer momento la opción por la compensación, pueda el sujeto pasivo, al finalizar el siguiente año natural, optar por la devolución de los excesos. Ahora bien, lo que la Administración no admite, como tampoco hasta la fecha la doctrina administrativa ni la jurisprudencia de los tribunales, es que, con carácter alternativo a la devolución que no se pudo –o se “olvidó”– solicitar, le sea reconocido al sujeto pasivo un crédito por el importe del saldo pendiente de recuperar. En otras palabras, el transcurso del plazo de los cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción/devolución del exceso de cuotas soportadas llevaba consigo la definitiva preclusión del derecho para el contribuyente, sin que semejante ruptura de la esencial neutralidad del IVA hubiese compelido a la Administración y/o a la jurisprudencia a arbitrar fórmula alguna para remediar tan injustificado enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública.

Pues bien, definitivamente la Administración española tiene que cambiar su interpretación al respecto. El Tribunal Supremo, en afortunadísima Sentencia de 4 de julio de 2007 (nº de recurso 96/2002), partiendo de la base de que el derecho a la devolución y el derecho a la compensación no son excluyentes sino alternativos, llega a la conclusión de que aunque el sujeto pasivo opte por compensar durante los cuatro años siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de IVA soportado sobre el devengado, debe siempre de poder optar por la devolución de dicho exceso una vez concluido el plazo cuatrienal de caducidad. Para el TS, no hay, en rigor, caducidad del derecho a recuperar aquellos excesos de IVA soportado sobre el devengado aunque hayan transcurridos cuatro años desde el nacimiento de dichos “excesos”. Lo que provoca el transcurso de los cuatro años es la pérdida del derecho a compensar en ejercicios futuros, pero no la pérdida del derecho a solicitar su devo-

lución. A tal efecto, el TS adopta el criterio de que al sujeto pasivo le quedan todavía otros cuatro años, esto es, nace un derecho a la devolución del exceso de cuotas soportadas a partir del momento en que declina el derecho a la compensación. Para el TS, nadie puede discutir que el sujeto pasivo, aunque haya transcurrido el plazo legal de cuatro años desde el nacimiento del derecho de deducción, conserva un crédito contra la Hacienda Pública, crédito que se abstrae de su causa y que en todo caso debe de poder cobrar aun después de concluir el plazo llamado de caducidad.

En definitiva, caducado el derecho a deducir, esto es, a restar mediante compensación por un período de cuatro años, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza reconociendo un nuevo período de devolución, por plazo igualmente de cuatro años, el cual se inicia, según el TS, una vez que ha “caducado” el primer plazo cuatrienal de ejercicio del derecho a la deducción/compensación.

Estamos, ciertamente, ante un pronunciamiento de los que no abundan. Se trata de uno de esos razonamientos tan equilibrados y sensatos de nuestro más alto Tribunal que sirven de primer y último estímulo al afán de comentar mes a mes la actualidad fiscal en O Economista.

Operaciones vinculadas en el seno de grupos consolidados

Sin perjuicio de la dureza del nuevo régimen de operaciones entre sociedades vinculadas, régimen al que en estas mismas páginas de O Economista le hemos dedicado ya dos números, las nuevas reglas no han causado mayor preocupación en el seno de los grupos fiscalmente consolidados. Como quiera que las operaciones intra-grupo son objeto, como es sabido, de eliminación a efectos de determinar la base imponible consolidada, los eventuales ajustes que la Administración pudiera practicar, además de que siempre serían bilaterales, carecían de incidencia, por el efecto de su eliminación, en la base imponible del grupo.

Es más, en el conocido Proyecto de Reglamento del IS (texto que estuvo paralizado en el Ministerio de Economía porque las elecciones generales de marzo impidieron ultimar la versión definitiva, además de que faltaba el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, pero que está de nuevo en las prioridades del Ministerio para este año 2008), uno de los supuestos excluidos de la obligación de documentar las operaciones entre partes vinculadas es precisamente el relativo a las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el seno de cada grupo fiscalmente consolidado.

Pues bien, la despreocupación que ha venido acompañando a este casi año y medio de nuevo régimen de operaciones entre aquellas partes vinculadas que tributan en régimen de consolidación fiscal ha desaparecido. De acuerdo con un reciente criterio de la DGT (Res. de 7 de febrero de 2008, CV 0249-08) las reglas imperativas de valoración, esto es, la valoración a precios de

mercado de las operaciones entre partes vinculadas no sólo operan también en el seno de los grupos fiscalmente consolidados, sino que, en particular, es también aplicable el llamado ajuste secundario. Consiguientemente, de confirmarse tan desatinado criterio de la DGT, cuando el eventual ajuste que practique la Administración por operaciones intra-grupo venga definido por la relación socio-sociedad (recordemos que el primer requisito de la consolidación fiscal es un porcentaje de participación de la matriz en las filiales de al menos el 75%), *la diferencia* (se refiere a la diferencia entre el valor por el que se formalizó la transacción y el valor de mercado determinado por la Administración) *tendrá, en la proporción que corresponde al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en los beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.*

En definitiva, a las operaciones que se formalizan en el seno de los grupos consolidados no sólo le son aplicables las reglas imperativas de valoración relativas a las partes vinculadas, sino que le será aplicable, en particular, el correspondiente ajuste secundario. A las consecuencias fiscales que derivan de este ajuste secundario nos hemos referido ya en nuestra Reseña de Actualidad Fiscal de O Economista correspondiente al mes de enero de 2008, a la cual nos remitimos para evitar reiteraciones.

Las sociedades holding y el nuevo régimen de grupos a efectos de IVA

En nuestro comentario sobre el nuevo régimen de grupos a efectos del IVA (I), publicado en O Economista del mes de febrero de 2008, dejábamos planteada una duda relativa a la configuración del grupo. La expresábamos del siguiente modo: "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 [...]".

Pues bien, el transcrito comentario se incorporó a la Revista del mes de febrero 2008 pero que fue entregado al Colegio para su publicación en el mes de enero, momento en el que no se había publicado todavía la doctrina de la DGT al respecto. La duda que nosotros suscitábamos la despejó la DGT en forma de consulta vinculante de 10 de diciembre de 2007 en sentido afirmativo, de modo que las entidades dominantes de un grupo acogido al régimen especial del grupo de entidades en el IVA no tienen necesariamente que tener la condición de empresarios o profesionales, y en consecuencia sí puede recaer en una sociedad holding la condición de sociedad dominante de un grupo a efectos de IVA.

Base imponible en el IVA y permutas inmobiliarias

En nuestra Reseña de Actualidad Fiscal correspondiente a O Economista del mes de septiembre de 2006 escribíamos lo siguiente:

"De acuerdo con la doctrina de la DGT (ej. Res 21 junio 1999 y 21 mayo 2004), en los casos de permuta de terreno por edificaciones a entregar en el futuro o de Convenios expropiatorios, llegado el momento de la entrega de las edificaciones (o del volumen de edificabilidad o de parcelas resultantes de la urbanización, muy frecuentemente en caso de convenios expropiatorios), es necesario modificar la base imponible declarada en su momento, por el importe de la diferencia entre la contraprestación anticipada –o el justiprecio convenido en su momento– y el valor de mercado de las edificaciones –o de las parcelas resultantes de la urbanización en el caso de los Convenios Urbanísticos– en el momento de producirse la entrega material. Para la DGT –y tal es el criterio que vienen siguiendo los consorcios expropiatorios–, esta revisión de la base imponible a efectos de IVA debe de hacerse mediante la emisión de una nueva factura, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 80.6 LIVA.

En nuestra opinión, tal criterio de la DGT no es jurídicamente correcto. Nadie podrá discutir, en efecto, que la base imponible (en nuestro caso el valor de mercado, ya que nos hallamos en el ámbito de las permutas) debe de determinarse en el momento del devengo. Claramente señala en art. 21.1 LGT que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria y, por tanto, es a dicha fecha a la que debe de referirse la valoración. Pues bien, siendo ello así, en el momento del devengo, o sea, en el momento tanto de la escritura de permuta de cosa futura como del acta de ocupación¹, sí es perfectamente cuantificable el valor de mercado de los bienes a entregar en el futuro. Como quiera que en tal momento se devenga el impuesto, en dicha fecha sí podemos conocer, insistimos, el valor –o sea, el valor a dicha fecha– de la contraprestación (pisos, bajos comerciales, parcelas, etc.) a entregar en el futuro. Es cierto que en tal momento no puede conocerse con precisión el valor que tales contraprestaciones tendrán cuando llegue el momento de la entrega, pero tal valor es irrelevante; el valor que debe de llevarse a la base imponible del IVA es el que los bienes a entregar en el futuro tengan en el momento presente, esto es, en el momento del devengo del IVA (fecha de escritura de permuta o del acta de ocupación).

Cierto sector doctrinal (Veiga Pombo –Problema del IVA en la permuta de terrenos por edificación futura, JP Tributaria Aranzadi nº 20/2004; y Pont Mestres –Un tema todavía cuestionable: el

devengo del IVA en los contratos de permuta de solar por locales, Revista Quincena Fiscal, Aranzadi, nº 11/2005) defiende esta tesis con estas palabras: "El valor de los edificios que se entregarán será por tanto su valor de mercado en el momento de efectuar la permuta ya que la transacción se hace en un mercado de futuros, no en un mercado de bienes existentes. El precio es cierto y cerrado, aunque en especie, y no queda a determinar en el futuro; otra cosa es que haya que estimarlo, precisamente por tratarse de pago en especie".

Pero es que la tesis expuesta viene avalada incluso por lo establecido en el art. 79.1 LIVA, que a efectos de determinación de la base en el caso de contraprestaciones en especie se remite al valor real o de mercado, esto es, a la contraprestación que hubiesen convenido partes independientes. Pues bien, el valor de las futuras edificaciones o parcelas que hubiesen pactado partes independientes no puede ser otro, en el momento del devengo del tributo, que el valor de los terrenos entregados a cambio o expropiados/ocupados. La base imponible tiene necesariamente que ser ésa. El valor de mercado de los inmuebles a entregar en el futuro es el valor de éstos en el momento del devengo del tributo, momento en el que debe de coincidir entre partes independientes con el de los terrenos entregados/ocupados a cambio, sin que la eventual evolución del valor del mercado inmobiliario de futuros pueda incidir, modificándola, en la base imponible".

Pues bien, a pesar de que pocos estudiosos discreparán de la tesis aquí defendida, es sabido que la AEAT, con ocasión de la firma de las escrituras de entrega de los pisos o locales objeto de permuta otorgadas una vez terminada la construcción, exige modificar la base imponible declarada en su día en la escritura de permuta. Viene, en definitiva, exigiendo el IVA correspondiente a la diferencia de valor registrada por los bienes desde el momento de la escritura de permuta al momento en que, terminada la construcción, se escritura la entrega.

Pues bien, tan acertada fue nuestra crítica a este criterio de la Administración española, que éste ha sido objeto recientemente (expediente del pasado día 3 de abril, con nº de referencia IP/08/513) de un procedimiento especial de infracción del Derecho comunitario, promovido por la Comisión Europea contra España. La Comisión Europea considera que tal modo de proceder por parte de la Administración española vulnera las reglas de determinación de la base que para las operaciones de permuta de cosa futura establece la Sexta Directiva comunitaria en materia de IVA.

Esta iniciativa procesal nos obliga a todos los asesores a estar especialmente alerta para, una vez que la Comisión –o, en su caso, el Tribunal de Justicia CE– resuelva el expediente, promover los correspondientes expedientes de devolución de ingresos indebidos (o hacer la aportación correspondiente a la vía de recurso, si se hubiese interpuesto) en aquellos casos en que la AEAT –o el sujeto pasivo– haya liquidado IVA por la diferencia de valores/bases entre el momento de la escritura de permuta y el del acta de entrega.

¹ No olvidamos ni abandonamos, sin embargo, la tesis expuesta en nuestra Reseña de Actualidad Fiscal correspondiente al Boletín de marzo de 2006. En dicha Reseña llegábamos a la siguiente conclusión, de acuerdo con la doctrina de la Resolución DGT de 28 de septiembre de 2005: "Si partimos de la base de que la permuta de cosa futura no es jurídicamente más que una compraventa con precio aplazado, el IVA derivado de las unidades a entregar en el futuro no se devengará, como sostiene sin excepciones la DGT, en la fecha del contrato de permuta, sino en el momento futuro del pago de la contraprestación, o sea, en la fecha de la entrega de las unidades comprometidas, y ello en virtud de lo dispuesto en el nº dos del art. 75 Ley 37/1992. Tal forma de interpretar el devengo del IVA es la única admisible si se parte de la base, como ha hecho la DGT, de que la permuta de cosa futura no es más, en su naturaleza jurídica, que una compraventa con precio aplazado".