

El régimen especial de grupos de IVA y las operaciones intra-UE; una propuesta de futuro

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista, miembro de la AEDAF

Resumen

El régimen especial de los grupos de entidades tiene importantes ventajas para los grupos de empresas, minimizando las distorsiones derivadas de la aplicación del IVA. Este régimen, sin embargo, no es aplicable a los grupos establecidos en diferentes Estados comunitarios, ya que lo impide la Directiva 2006/112/CE. Una posibilidad para dicha aplicación sería la sujeción de las operaciones intragrupo, determinando su base imponible en el coste de los bienes y servicios usados en su realización por los que se haya soportado el impuesto.

Abstract

VAT grouping special scheme has important advantages for enterprises groups, minimizing distortions arising from VAT. This special scheme, nevertheless, does not apply for groups established in different Member States because Directive 2006/112/CE does not allow it. A possibility for such a measure would be the taxation of intra-group transactions, assessing their tax amount in the cost of goods and services used in them and for which VAT has been paid.

Palabras clave

Grupos, IVA, sujeción, base imponible.

Keywords

Groups, VAT, taxation, tax amount.

El régimen especial de los grupos de entidades se regula en la actualidad en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, que señala lo siguiente:

“Prevía 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.”

La razón de ser del régimen especial de los grupos de entidades resulta del propio artículo que lo define en la Directiva; la consideración de las entidades que integran el grupo como un único sujeto pasivo, de suerte que el valor añadido que se genera en las operaciones intragrupo quede fuera del ámbito de aplicación del impuesto y que la relación entre las entidades que integran el grupo y la Administración tributaria se sustancie como si se tratase de una única entidad. De este modo, lo que son entidades independientes se vienen a considerar como un único empresario o profesional a los efectos del IVA, derivando de ello las consecuencias que procedan a los efectos de la exacción del tributo.

Este régimen se regula en nuestro país por los artículos 163 quater a 163 nonies de la Ley 37/1992, los cuales transponen el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE. Los preceptos de la Ley 37/1992 que se han citado son criticables desde muy diversos aspectos, en los que no vamos a entrar por razones de brevedad; sin embargo, hay también en ellos alguna idea que podría ser interesante, siempre en términos de lege ferenda, para el diseño de un régimen de grupos que fuera aplicable a conjuntos de entidades establecidas en diferentes Estados comunitarios.

A estos efectos, es importante insistir en que, como señala la norma comunitaria, el régimen de consolidación fiscal en el IVA es un régimen aplicable únicamente a entidades que se encuentren establecidas en un único Estado, por lo que se trata de un régimen vetado a grupos transnacionales.

No es necesario señalar las importantes ventajas, en términos de competitividad, que los grupos con presencia en varios Estados podrían obtener en caso de que el legislador comunitario fuera capaz de diseñar un régimen especial viable para grupos con presencia en diferentes Estados. Analizada la cuestión desde el punto de vista del principio de neutralidad fiscal, la conclusión a la que ha de llegarse es la misma; el servicio al principio de no distorsión, que también se puede considerar como razón de ser de los regímenes de consolidación, se extendería al ámbito de los grupos transnacionales, de forma que las decisiones sobre el establecimiento de las entidades que conforman los grupos transnacionales no se vieran determinadas, y hasta en ocasiones vetadas, por la aplicación de un tributo, como es el IVA, que hace del de neutralidad uno de sus principios fundamentales.

Como decíamos, la aplicación de este régimen especial se puede efectuar considerando que las operaciones internas, que se efectúan entre las diferentes entidades que forman parte del sujeto pasivo único, son operaciones fuera del ámbito de aplicación del IVA, esto es, operaciones inexistentes o que, por referencia a la técnica tributaria de la imposición directa, han de eliminarse. Esta eliminación ha de

dar lugar a la cesación de cualquiera de sus efectos, de forma que dichas operaciones pasen a ser consideradas como inexistentes a todos los efectos.

Por su parte, la deducción del IVA soportado por las entidades integradas dentro del sujeto pasivo único se efectuará en función del régimen correspondiente a las operaciones efectuadas con terceros. En consecuencia, y de acuerdo con los artículos 168 y 173.1 de la Directiva 2006/112/CE, resultaría lo siguiente:

- a. Si dichas operaciones, efectuadas con terceros, son operaciones que generan el derecho a la deducción, las cuotas soportadas por los bienes y servicios relacionados con ellas serán plenamente deducibles.
- b. No serán deducibles las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones no generadoras del derecho a la deducción.
- c. Finalmente, para la deducción de las cuotas soportadas por los bienes y servicios utilizados indistintamente en unas y otras actividades, será de aplicación la deducción a prorrata, en los términos que establece el citado artículo 173 de la Directiva 2006/112/CE.

El régimen de consolidación fiscal en el IVA es un régimen aplicable únicamente a entidades que se encuentren establecidas en un único Estado, por lo que se trata de un régimen vetado a grupos transnacionales.

El régimen de deducciones que se acaba de describir es el que en España conocemos como régimen de prorrata especial, aplicable en nuestro país únicamente cuando concurren los requisitos que establece el artículo 103 de la Ley 37/1992, pero que es el régimen que se diseña, con carácter general, por la Directiva 2006/112/CE para su aplicación por los sujetos pasivos. Lo que en España se denomina prorrata general supone una medida de simplificación adoptada en nuestro país al amparo del artículo 173.2.d) de la Directiva, pero que se separa de la ortodoxia de esta.

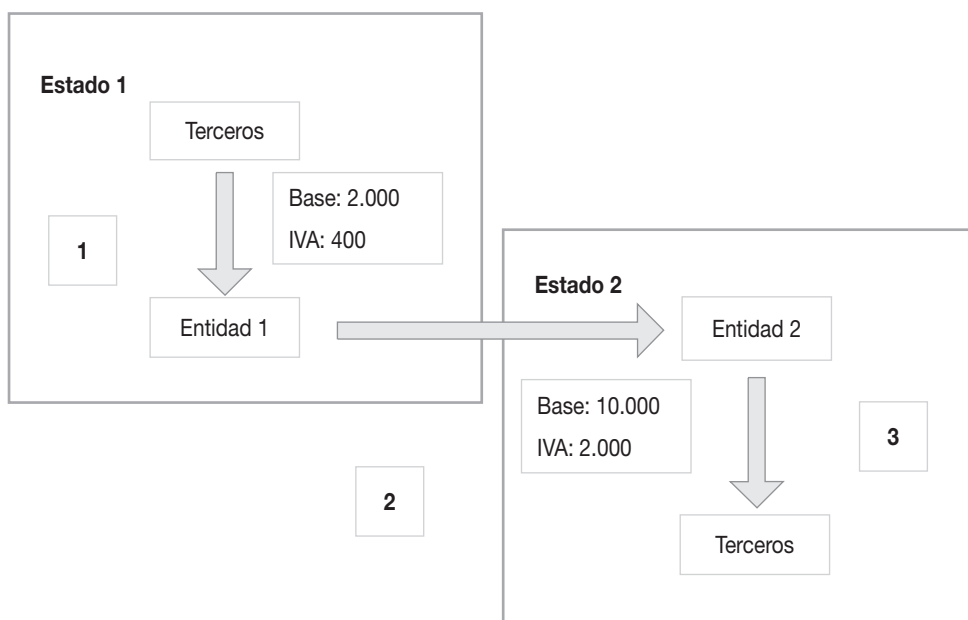
Los dos aspectos que se han descrito, relativos al funcionamiento intrínseco del régimen especial, deben combinarse con otros dos no menos importantes, como son la configuración del perímetro subjetivo del grupo de entidades, o la delimitación de las que han de considerarse integrantes de ese sujeto pasivo único del que venimos hablando, y la gestión del impuesto, esto es, la determinación del modo en el que el sujeto pasivo único, y las entidades integrantes del mismo, se relacionan con la Administración tributaria.

Todas estas cuestiones son las que han de constituir el núcleo de la regulación de un régimen de grupos de IVA para cualquier Estado comunitario que lo quiera establecer, sin perjuicio de que en su diseño se puedan introducir más o menos dosis de heterodoxia, motivadas generalmente por cuestiones internas. Un buen ejemplo de lo anterior son las peculiaridades existentes en nuestro país como consecuencia del peculiar sistema de gestión del IVA que en el País Vasco y Navarra.

En la aplicación de un régimen de grupos de entidades a grupos transnacionales se puede acudir a diferentes modelos, pero todos ellos chocarán con la necesidad de coherencia la existencia de un sujeto pasivo único con el hecho de que el IVA, hoy por hoy, es un impuesto que se recauda por los Estados comunitarios.

Esta coordinación no parece una tarea fácil, especialmente si reproducimos el esquema que antes hemos citado, de eliminación de las operaciones intragrupo, que son las que conectan a las distintas entidades que lo integran. Esta eliminación podría dar lugar a una especie de zona negra en la que cuotas soportadas en unos Estados miembros, supuestamente deducibles en estos, tuvieran su reflejo en operaciones activas realizadas en Estados diferentes, sin un nexo de unión claro entre ellas. Si a ello le añadimos la dificultad de implantar sistemas de contabilidad o registro de ámbito internacional más la dificultad que tienen los Estados comunitarios para utilizar adecuadamente los instrumentos de cooperación administrativa ya en vigor, es comprensible la reticencia, cuando no negativa, por parte de estos tan siquiera a discutir la cuestión y menos aún a alcanzar un acuerdo sobre la materia.

Podemos ilustrar las anteriores consideraciones con un ejemplo. Para ello, partiremos de la existencia de dos entidades pertenecientes a un mismo grupo empresarial y establecidas en dos Estados comunitarios diferentes, que serán, respectivamente, las entidades 1 y 2 y los Estados 1 y 2. La Entidad 1 adquiere servicios a terceros en el Estado 1, los cuales son utilizados por la Entidad 2 para la prestación de servicios a terceros en el Estado 2. Las magnitudes son las que se ofrecen en el diagrama de flujos. Este “traspaso” de servicios entre las dos entidades es lo que hemos denominado operación 2, la cual, abstracción hecha de la posible aplicación de un régimen de consolidación fiscal o de grupos en el IVA, habrá de constituir una prestación de servicios, ya que se sustancia entre entidades distintas.



Si la operación 2, que es la operación intragrupo, se considera como una operación fuera del ámbito de aplicación del impuesto, pero las operaciones 1 y 3 son operaciones ordinarias, el IVA que se deduce en el Estado 1 corresponde a bienes y servicios que, finalmente, son utilizados en la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción en el Estado 2, que es quien finalmente recauda el IVA correspondiente.

La operación 2, que constituye el vínculo entre las operaciones 1 y 3, carece de consecuencias en cuanto al IVA, ya que es una operación fuera del ámbito de aplicación del tributo. Se pierde, en principio, cualquier tipo de vínculo entre el input, que viene dado por la operación 1, y el output, constituido por la operación 3. Esta pérdida, además, se produce tanto desde el punto de vista de la sujeción de la operación en sí misma como desde la perspectiva de su contabilización y registro.

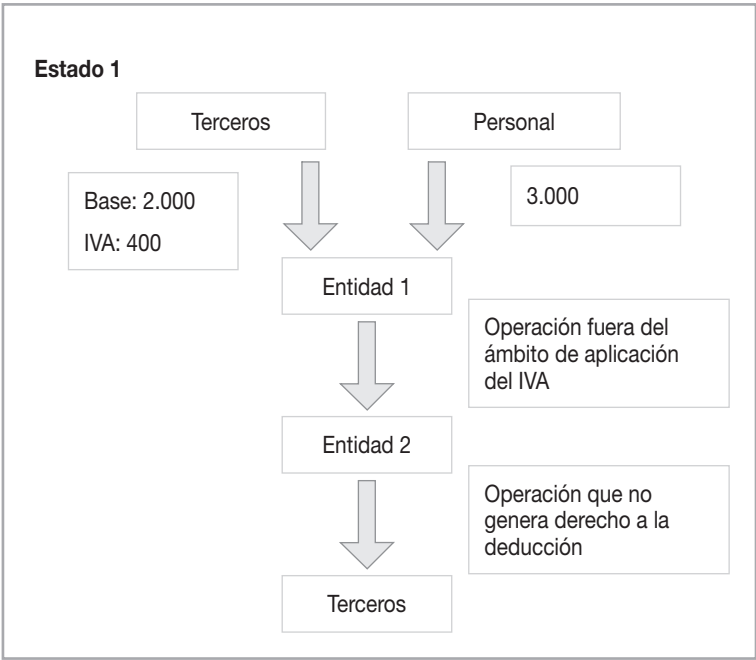
En la aplicación de un régimen de grupos de entidades a grupos transnacionales se puede acudir a diferentes modelos.

En el derecho vigente, y al objeto de evitar este problema, la norma impide la aplicación del régimen especial de grupos cuando las diferentes entidades que forman un grupo se encuentran establecidas en diferentes Estados comunitarios. En consecuencia, el régimen sólo es aplicable cuando las diferentes personas o entidades en condiciones de aplicar el régimen de grupos se encuentran establecidas en el mismo Estado comunitario, supuesto, claro está, que se cumplan los demás requisitos exigidos para ello. Como decíamos, esta exclusión impide que los grupos europeos se puedan aprovechar adecuadamente de las ventajas del funcionamiento del mercado interior.

En las páginas que siguen propondremos un régimen de grupos apto para ser aplicado a grupos de empresas establecidos en diferentes Estados comunitarios. Este régimen necesariamente ha de ser complejo, ya que sus “clientes” potenciales son grupos empresariales que compaginan dos de los elementos más problemáticos en la exacción del IVA, como son el comercio internacional y las operaciones limitadoras del derecho a la deducción, amén de sus propias complejidades estructurales; sin embargo, puede suponer la base para el diseño de un régimen que permita a los grupos de entidades que pretenden aprovechar las ventajas del mercado interior no sufrir las disfunciones que plantea el vigente régimen especial de los grupos de entidades.

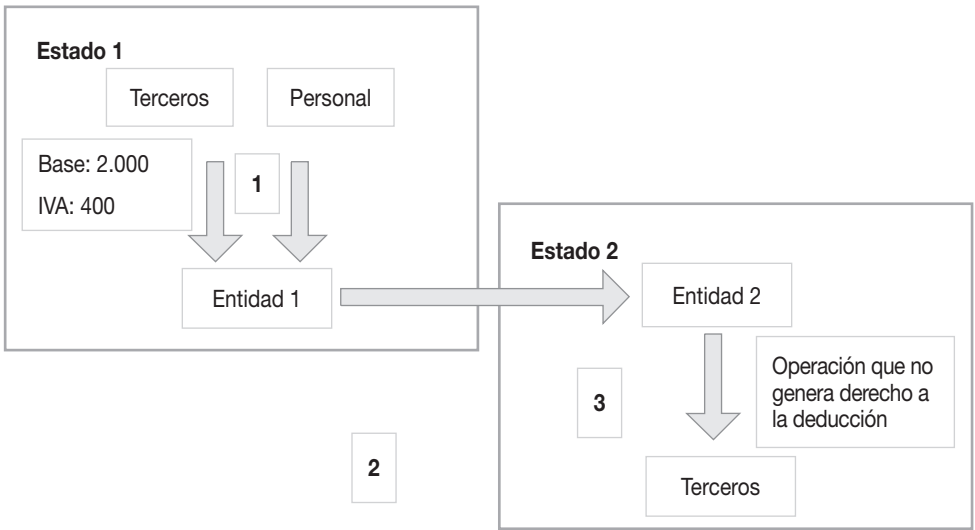
El régimen que vamos a proponer tiene una gran similitud con el existente en España; sin embargo, no es la existencia de un régimen como el vigente el que motiva esta reflexión –el régimen de grupos existentes en España es muy discutible desde la perspectiva de la norma comunitaria, lo cual, entre otras razones, es la consecuencia de la precipitación con la que se concibió–, antes bien, lo que se pretende es ofrecer una base sobre la que discutir y, quien sabe, en el futuro poder plantearse la existencia de un régimen de grupos que se pueda aplicar a conglomerados empresariales con presencia en diversos Estados.

Como punto de partida, imaginemos que las operaciones que se efectúan con terceros en un Estado son exclusivamente operaciones que no generan el derecho a deducir el IVA soportado (operaciones exentas). Supongamos igualmente que la entidad 1 va a prestar servicios de apoyo a la entidad 2, para lo cual utilizará bienes y servicios adquiridos a terceros y personal propio. En caso de que ambas entidades se encuentren establecidas en el mismo Estado comunitario, y supuesto un tipo general del 20%, la aplicación del régimen de grupos, configurado de una manera ortodoxa, apegada a la literalidad de la Directiva 2006/112/CE, conduciría a la siguiente conclusión:



La realización de operaciones no generadoras del derecho a la deducción en el Estado 1 incide en el IVA deducible en dicho Estado. En este caso, se puede admitir que el régimen de los grupos de entidades funciona correctamente. La consideración de las diferentes entidades integrantes del grupo como un sujeto pasivo único conduce a un resultado razonable.

Podemos suponer ahora que la Entidad 2 se estableciese en un Estado distinto, el Estado 2. En tal caso, la conclusión sería la siguiente:



En este caso, la operación 2 pasaría a ser una operación relevante a los efectos del IVA, esto es, incluida dentro de su ámbito de aplicación. Si esta operación se tuviera que calificar como prestación de servicios y fuera aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios, contenida en el art. 69.uno.1º de la Ley 37/1992 o 44 de la Directiva, el servicio se localizaría en el Estado 2, que es donde se encuentra el destinatario de la operación, por lo que la Entidad 2 debería ingresar el IVA correspondiente.

Esta exclusión impide que los grupos europeos se puedan aprovechar adecuadamente de las ventajas del funcionamiento del mercado interior.

No resultando amparada por ningún régimen de grupos, esta es una operación entre entidades vinculadas, por lo que, de acuerdo con el artículo 79.cinco de la Ley 37/1992, que es transposición del artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE, su base imponible debería ser su valor de mercado en condiciones de libre competencia. Si suponemos un margen comercial del 20% sobre los costes de la Entidad 1, la base imponible de la operación 2 sería 6.000 € ($2.000 + 3.000 = 5.000$ €, $5.000 \times 1,20 = 6.000$ €). El IVA correspondiente a esta operación sería 1.200 €.

Considerando que dicha entidad realiza únicamente operaciones con terceros que no generan derecho a deducir el IVA soportado, la cuota correspondiente a esta operación no sería deducible y se habría de calificar como un mayor coste de la prestación.

En estos términos, el desplazamiento de la Entidad 2 al Estado 2 genera un incremento en la cuota de IVA no deducible de 800 € ($1.200 - 400 = 800$ €), con respecto a la situación que se producía cuando las dos entidades del grupo se encontraban establecidas en el mismo Estados, por lo que se establece una clara restricción a la libertad de establecimiento y se limitan las ventajas del funcionamiento del mercado interior para los grupos que realizan operaciones que no generan el derecho a la deducción.

La solución a este problema se podría encontrar admitiendo la aplicación de un régimen especial para grupos de entidades con presencia en varios Estados y combinando con dos elementos, que son los siguientes:

- a. La sujeción de las operaciones intragrupo cuando las entidades que intervienen en las operaciones están establecidas en diferentes Estados comunitarios.
- b. El establecimiento de una regla especial de base imponible para estas operaciones. Esta base imponible debería limitarse al coste de los bienes y servicios adquiridos a terceros y utilizados en la realización de las operaciones por los que se haya soportado IVA.

En buena lógica, estos elementos habrían de completarse con el adecuado reflejo documental y registral de las operaciones, de forma que las Administraciones tributarias estén en condiciones de proceder a su comprobación cuando lo consideren oportuno.

La aplicación de los dos principios que se han expuesto al esquema anterior conduciría a la sujeción de la operación 2, con tributación en el Estado 2, pero con una base imponible limitada a 2.000 €,

La solución a este problema se podría encontrar admitiendo la aplicación de un régimen especial para grupos de entidades con presencia en varios Estados.

por lo que la cuota sería de 400 € (el 20% de 2.000).

En la base imponible de la operación no se incluirían los siguientes elementos:

- a. El margen comercial, ya que no se trata de una partida de coste.
- b. Los costes de personal, ya que por ellos no hay que pagar IVA.

La exclusión de la primera de estas magnitudes vendría dada porque no se trata de un elemento de coste de la prestación. En el caso de la segunda, su no consideración se debería a que estamos ante un elemento de coste por el que no se soporta IVA, por lo que tampoco procede su cómputo.

En el Estado 1, esta operación sería considerada como una operación no sujeta al IVA, ya que su localización se produciría en el Estado 2. Esta localización en el Estado 2, insistimos, es la que resulta de la aplicación de la regla general en materia de territorialidad de las prestaciones de servicios. Obviamente, en caso de que la regla aplicable fuera otra o de que la operación intragrupo no fuera una prestación de servicios, habría que estar a lo que resulte.

A diferencia de lo que ocurriría en caso de eliminación de la operación intragrupo, en este caso la no tributación en el Estado 1 es consecuencia de la aplicación de las reglas sobre localización de las operaciones, por lo que la zona negra de la que hablábamos anteriormente ya no es tal. Nótese que esta operación ha de facturarse y reflejarse en los sistemas de registro de la Entidad 1, surtiendo el efecto en materia de deducciones que corresponda en función de su naturaleza (lo generará si, caso de localizarse en el Estado 1, hubiera sido una operación sujeta y no exenta, no así en otro caso).

En el Estado 2 es donde se aplicaría la regla especial de base imponible, ya que es en dicho Estado donde se debe considerar localizada la prestación de servicios. Si la operación fuera de naturaleza distinta, ya se localizase en el Estado 1, ya en el Estado 2, tratándose de una operación intragrupo sería aplicable la misma regla especial de base imponible, de suerte que la misma vendría dada por las magnitudes de coste con IVA a las que se ha hecho referencia.

En cuanto a las operaciones intragrupo interiores, efectuadas entre entidades establecidas en un mismo Estado, se podría mantener su actual consideración de operaciones fuera del ámbito de aplicación del IVA. Alternativamente, cabría la sujeción de estas operaciones y su valoración mediante una regla de base imponible equivalente. En buena lógica, la decisión sobre este extremo dependerá del enfoque que se quiera dar al régimen de grupos dentro de dicho Estado.

Una alternativa a la propuesta anterior sería que el IVA soportado en el Estado 1 fuera deducible conforme a los parámetros de deducción correspondientes a las operaciones efectuadas en el Estado 2; sin embargo, esto implica la aplicación de la normativa del Estado 2 para la determinación del régimen de deducciones en el Estado 1, lo cual parece más complejo, especialmente si tenemos en cuenta las opciones que

se otorgan a los Estados comunitarios en el artículo 173.2 de la Directiva 2006/112/CE.

La propuesta que se ha formulado con anterioridad presenta la ventaja de compaginar dos elementos, que son los siguientes:

- 1º. Se considera a las diferentes entidades incluidas en un grupo de entidades como un sujeto pasivo único, no gravando el valor añadido que se produce en las operaciones interiores.
- 2º. No se altera el régimen de sujeción de las operaciones entre diferentes Estados comunitarios, que se mantiene, sin perjuicio de que en el Estado de destino se aplique una regla especial de base imponible.

En cuanto a las operaciones intragrupo interiores, efectuadas entre entidades establecidas en un mismo Estado, se podría mantener su actual consideración de operaciones fuera del ámbito de aplicación del IVA.

La regla especial de base imponible a la que se ha venido haciendo referencia no está exenta de problemas, tal y como acredita la experiencia existente en España sobre la misma (recordemos que es la que se aplica a las operaciones intragrupo en el régimen que se diseñó hace unos años en nuestro país). Cuestiones tales como la imputación proporcional de determinadas partidas de coste cuando los bienes y servicios se utilizan sólo parcialmente en la realización de operaciones intragrupo o el tratamiento de los bienes de inversión deben analizarse para establecer su incidencia en la base imponible. Del mismo modo, hay que determinar la adecuación del régimen de deducciones de los empresarios o profesionales que se acojan al régimen especial a sus condiciones de tributación, en el bien entendido de que su objetivo es la neutralidad o no distorsión en el funcionamiento de los mercados y no otro.

Adicionalmente, y siempre desde la perspectiva del diseño de un régimen de grupos transnacionales, hay que prestar atención a los elementos gestores del tributo, analizando aspectos tales como el régimen de facturación y registro de las operaciones, su puesta a disposición del total de las autoridades fiscales a las que afecte o el régimen de representación del grupo ante las mismas.

Todas estas cuestiones deberían afrontarse, al menos en una regulación de mínimos, supuesto que la propuesta que se ha descrito se considerase viable. No es la única, pero, insistimos, podría ser una solución para los problemas de sectores, como pueden ser el financiero o asegurador, que se enfrentan a muy serias dificultades cuando pretenden aprovechar las ventajas del mercado interior y se estrellan, literalmente, con dificultades derivadas de un IVA que no existen en otras jurisdicciones tributarias.

