

CUESTIONES A DEBATE...

NOVEDADES Y CONTROVERSIAS EN LOS GRUPOS IVA

Eduardo Verdún Fraile

*Inspector de Hacienda excedente
Socio de Ernst & Young Abogados*

EXTRACTO

En esta nota, tras una escueta descripción de las características del «régimen especial del grupo de entidades», el autor compara la doctrina de la DGT, que exige la condición de empresario o profesional tanto a la sociedad dominante como a la dependiente, con una reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que considera aplicable el mencionado régimen aunque la dominante o las dependientes no sean empresarios o profesionales.

Palabras claves: grupo de entidades e IVA consolidado.

Fecha de entrada: 23-05-2013 / Fecha de aceptación: 21-06-2013

ISSUES TO DEBATE...

DEVELOPMENTS AND CONTROVERSIES IN THE VAT GROUPS

Eduardo Verdún Fraile

ABSTRACT

In this note, after a succinct description of the characteristics of the «special regime of the group of entities», the author compares the doctrine of the DGT, which demands the condition of businessman or professional both from the dominant company and from salesman, with a recent judgment of the Court of Justice of the European Union that considers the mentioned regime to be applicable though the dominant one or the dependents should not be businessmen or professionals.

Keywords: group of entities and consolidated VAT.

El régimen especial de grupos del IVA comenzó su aplicación en España en enero de 2008. De esta forma, el legislador decidía hacer uso de la posibilidad que establece la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva IVA) en su artículo 11, donde permite a los Estados miembros que consideren como sujeto pasivo único a personas establecidas en sus respectivos territorios cuando se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. El mismo precepto añade inmediatamente que dicha facultad podrá modularse de forma tal que su ejercicio no determine situaciones de fraude o evasión fiscales.

Con dicho marco comunitario, ciertamente escueto, se adoptó una solución intermedia o, de alguna manera, tímida. En efecto, una lectura del citado precepto parece dejar claro que las entidades que eventualmente conformen un grupo, perderían su sustantividad a efectos del IVA, naciendo un nuevo sujeto pasivo, único y diferente de todas ellas, que debería ser el que asumiera desde ese momento el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del tributo.

En estas circunstancias, muy en línea con lo que sucede en la tributación consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, los componentes del grupo dejarían de realizar, de manera individual, tanto en sus transacciones internas como en las externas, operaciones sujetas a IVA, dejarían de expedir factura por las mismas y hasta sus obligaciones individuales de registro y obtención de NIF decaerían a favor del grupo, verdadero empresario o profesional único frente a terceros.

Sin embargo, el legislador español y, por qué no decirlo, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), hacedora de los textos que por su tecnicidad suelen acabar por lo que al IVA se refiere normalmente sin cambios como ley, muy acuciada por la inoportuna prisa (que no falta de rigor o conocimiento), terminaron dando lugar a un texto que evitaba una solución que, por completa, habría obligado a una revisión total del funcionamiento del IVA que en su momento no se consideró prudente.

Fue por ello por lo que se optó por la implantación de un régimen de grupos sui géneris, en el que se mantienen las obligaciones fiscales individuales de las entidades que los forman sin que la entidad agrupada o global llegue a disponer de autonomía alguna ni de una definición propia. Así, al amparo de la obligación de cumplimiento de la directiva comunitaria como objetivo pero sin vinculación a los medios utilizados, se creó un sistema que ha venido funcionando desde entonces en dos niveles: el básico, de simple compensación de saldos generados individualmente,

y el avanzado, que se limita a establecer una regla de cálculo de la base imponible en operaciones internas a fin de evitar que las mismas generen IVA por la aportación de valor de las entidades que forman el grupo.

El régimen español se completa con la obligación de llevanza de un sistema de información para verificar la distribución de cuotas internamente, y con una curiosa renuncia voluntaria a las exenciones limitadas que, en definitiva, no es más que un mecanismo que permite que un IVA de fuente externa al grupo termine siendo soportado y deducido por la entidad del mismo que sea su destinataria final, sin que las «refacturaciones» internas que eventualmente se hayan producido generen, como acaba de indicarse, aumentos en la base imponible.

Con este régimen especial en nivel avanzado, los sectores educativo, social, financiero o asegurador vieron profundamente beneficiadas sus estructuras de grupo, siendo, en definitiva, su salvación frente a la valoración a mercado de operaciones vinculadas. En efecto, en estos casos el régimen constituye un auténtico remedio que bloquea y limita el coste al IVA repercutido por una fuente externa al grupo, por más que la misma operación se repita sucesivamente en operaciones internas.

A partir de estas características tan escuetamente descritas, el sistema de grupos español no ha dejado de plantear dudas de cierto calado desde casi el momento de su aprobación, dudas que se refieren a su compatibilidad con el Derecho de la Unión en aspectos tales como la condición de las entidades que pueden formar parte de un grupo, la definición de los requisitos necesarios para definir su grado de integración, la no formación de un sujeto pasivo único con todas sus consecuencias, o la viabilidad del sistema de renuncia a las exenciones que acaba de comentarse.

Sin aún superar la ley el problema que plantea la dudosa definición del perímetro subjetivo con base en un exclusivo porcentaje de intercapitalización que no asegura la concurrencia de los lazos económicos y organizativos expresados por la Directiva IVA (ni siquiera lo hace claramente en el orden financiero, ya que admite una participación del 50%), acaba de ganar protagonismo el relativo a la condición de las entidades que potencialmente pueden formar parte de un grupo.

Parte aquí la Ley del IVA de una concepción muy flexible, ya que, fijado el perímetro subjetivo (de manera controvertida como acaba de advertirse), permite que siempre que la dominante decida aplicar el régimen, las dependientes opten individualmente por su integración en el mismo.

Superado ese primer problema, el siguiente aparece enseguida cuando se constata, por una parte, que la Ley del IVA expresamente obliga a que las entidades dependientes tengan la condición de empresario o profesional y, por otra, prescribe la doctrina vinculante de la DGT que la dominante debe reunir igualmente dicha condición.

La verdad es que, llegados a este punto, no se puede más que lamentar la mala fortuna que tienen siempre la norma y doctrina de IVA españolas en sus exámenes frente a Bruselas. Así, cuando la Comisión Europea, en fecha 2 de julio de 2009, prescribió la necesidad, en su opinión, de que tanto la dominante como la dependiente deberían ser empresarios o profesionales, la DGT optó por alinear su doctrina a ese criterio y asumir esa conclusión para la dominante (para las dependientes ya lo decía la ley). Se pretendió con ello evitar un enésimo proceso ante el Tribunal de Luxemburgo que hasta la fecha no ha dado más que disgustos, aceptando una argumentación que parecía sólida.

Sin embargo, otros Estados como República Checa, Dinamarca, Irlanda o Finlandia decidieron desafiar ese criterio y, como no podía ser de otra manera, acabaron siendo demandados por la Comisión. El caso es que el Tribunal les acaba de dar la razón en sentencia del pasado 25 de abril. Con ello, la Comisión queda un tanto descolocada respecto de sus planes iniciales, que consistían en revisar todos los regímenes de grupo europeos comenzando por este punto y cubriendo después otros tales como la posible improcedencia de, como hace España, mantener las obligaciones fiscales individuales a las entidades del grupo, verdadero centro de discusión y relevancia.

En su sentencia, el Tribunal va de manera sistemática negando todos y cada uno de los argumentos de la Comisión, concluyendo de manera taxativa que nada se opone a que la dominante o las dependientes no sean empresarios o profesionales.

Para llegar a esa conclusión, y este es quizá el punto más interesante, parece que el Tribunal parte de la base de que siendo el grupo un sujeto pasivo único, la condición individual de alguno de sus componentes pasa a un segundo plano. Este planteamiento jurisprudencial encontraría sus límites en las medidas que podrían adoptarse para evitar situaciones de fraude o evasión, tal y como dice la Directiva IVA, y que como también acaba de confirmar el Tribunal en otra sentencia de misma fecha que la anterior, incluso amparan una legislación como la sueca donde el régimen especial se limita a los sectores asegurador y financiero.

Los efectos de esta sentencia son relevantes. A corto plazo, la DGT debería modificar su doctrina, o al menos flexibilizarla, permitiendo a las entidades dominantes no empresarios aplicar el régimen especial. A continuación, debe considerarse necesaria la revisión del artículo 163 quinquies de la Ley del IVA en el mismo sentido pero esta vez para las dependientes, aprovechando su reforma para introducir un criterio de definición del perímetro subjetivo mucho más acorde con los parámetros comunitarios indicados.

Dos comentarios adicionales para finalizar. En primer lugar, el impacto de la comentada sentencia respecto de, sobre todo, grupos que no podían aplicar el régimen por ser su dominante un ente público o una sociedad *holding* pura, y que ahora ven cómo ese impedimento desaparece. Debe recordarse en este sentido que el régimen es, ante todo, favorable, muy en particular para sectores en prorrata.

En segundo lugar, la necesidad creciente de revisar en profundidad el régimen especial y comenzar a valorar su sustitución por uno más avanzado en el que, ciertamente, se promueva la creación de un sujeto pasivo único con eliminación de operaciones internas. Una lectura tranquila de la sentencia comentada nos permite llegar a otra conclusión aun cuando ciertamente existen muchas dudas de que tal tarea llegue a realizarse, al menos de manera voluntaria.