

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES CUATRO AÑOS DESPUÉS DE SU IMPLANTACIÓN

FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Extracto:

EL régimen de grupos de IVA existente en España ha ocasionado diversas dudas desde su implantación. Estas dudas se refieren, fundamentalmente, a las entidades que lo pueden aplicar, la sujeción de las operaciones intragrupo, su base imponible y el régimen de deducciones cuando se aplica el régimen especial. Un régimen especial que considerase no sujetas estas operaciones podría facilitar su aplicación; no obstante, la sujeción, corregida con ciertas medidas especiales, podría ser la solución para aplicar el régimen especial a operaciones entre diferentes Estados.

Palabras clave: grupos, IVA, dudas y futuro.

VAT GROUPING SPECIAL SCHEME IN SPAIN, DOUBTS AND FUTURE PERSPECTIVES

FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Abstract:

SEVERAL doubts arise from the VAT grouping special scheme in Spain in its actual design. These doubts refer, mainly, to the entities inside the scope of the special scheme, the treatment of the intra-group transactions and the right to deduct when the special scheme applies. A special scheme considering these transactions outside the scope of VAT could make things easier; nevertheless, in international transactions, the taxation, corrected with some special measures, could be a solution to the application of the special scheme.

Keywords: grouping, VAT, doubts and future.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Algunas cuestiones controvertidas.
 - a. El perímetro subjetivo del régimen especial.
 - b. El tratamiento de las operaciones intragrupo.
 - c. El régimen de deducciones cuando se aplica el régimen especial.
 - d. La gestión del régimen especial.
- III. Perspectivas de futuro.
 - a. El nivel básico.
 - b. El nivel avanzado.
 - c. La gestión del impuesto y las obligaciones formales: en particular, los sistemas de información analíticos.
- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El 1 de enero de 2008 se inició en nuestro país la aplicación del régimen especial de los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA. Han pasado cuatro años y, en principio, cabe entender que los primeros periodos de liquidación en los que se aplicara el régimen especial ya han prescrito. Quizá es el momento, con la experiencia acumulada en estos años, de repasar los principales problemas que se han suscitado durante los primeros años de aplicación del régimen especial y las posibles soluciones que se podrían implantar para mejorar su funcionamiento. Los ámbitos a los que referiremos nuestro análisis son los siguientes:

- a) El perímetro subjetivo del régimen especial.
- b) La sujeción al IVA de las operaciones intragrupo e, intrínsecamente relacionados con ella, los criterios para la formación de su base imponible.
- c) El régimen de deducciones cuando se aplica el régimen especial.
- d) La gestión del régimen especial y, en particular, las características de la memoria que hay que preparar cuando se aplica.

Esta experiencia puede ser útil en la reflexión acerca de lo que podría ser un régimen de grupos algo más parecido a lo que parece imponer el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, del que trae causa y que se transpone a la norma interna de una forma, cuanto menos, llena de heterodoxia. En la normativa comunitaria esta es la única referencia que encontramos; sin embargo, a partir del mismo hay dos fuentes adicionales, como son la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 (NFJ028749), Amplisientífica, y el Documento de la Comisión COM(2009) 325 final, de 2 de julio de 2009, en el que la Comisión expresa su parecer sobre el particular. A esta reflexión dedicaremos la segunda parte de este trabajo.

II. ALGUNAS CUESTIONES CONTROVERTIDAS

a. El perímetro subjetivo del régimen especial

El régimen especial de grupos requiere, como su propio nombre indica, de la existencia de un grupo al que sea aplicado. A su vez, el grupo se define como el conjunto de entidades, dominante y dependientes, que cumplan los requisitos establecidos por la norma, relativos, básicamente, a su condición de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA, TAI en lo sucesivo, y vinculados a través de las correspondientes participaciones en el capital social o elemento equivalente.

A este respecto, los principales problemas que se han planteado desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, que es la que introdujo este régimen especial en nuestro país, son la necesidad de que la entidad dominante tenga la condición de empresario o profesional para que se pueda aplicar el régimen especial y la forma en la que ha de cumplirse el requisito de participación en el capital o equivalente de las entidades dependientes.

En cuanto a la primera de estas cuestiones, argumentos hay tanto en contra como a favor para exigir que la **entidad dominante** del grupo tenga el estatuto de empresario o profesional si se pretende la aplicación del régimen especial.

Quizá sea relevante recordar que únicamente si las diferentes entidades que forman parte de un grupo están, por así decirlo, aglutinadas en torno a una entidad dominante que pueda ser considerada como empresario o profesional, se abrirá la posibilidad de aplicar el régimen especial, no así en otro caso.

En la letra de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA en nuestro país, LIVA en adelante, se puede apelar al inciso inicial del artículo 163 quinquies.uno, que hace referencia, de manera indiscriminada, a empresarios o profesionales, lo cual parece inducir la idea de que únicamente quienes ostenten esta condición pueden tener acceso al régimen especial, sea en concepto de entidad dominante, sea como dependiente. Sin embargo, el precepto que, de manera más específica, se refiere a las entidades dependientes, que es el artículo 163 quinquies.dos, no contiene ninguna mención a esta circunstancia, lo que parece abrir la puerta a otras posibilidades.

La norma comunitaria de referencia, que es el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, como ya dijimos, no es de mucha más ayuda, ya que hace referencia a grupos de personas, pero no matiza si han de ser sujetos pasivos para aplicar el régimen especial o no se exige la concurrencia de este requisito.

La doctrina administrativa sobre el particular ha sido cambiante. Así, en un primer momento, la Dirección General de Tributos, DGT, admitió como entidad dominante a cualquier entidad que cumpliera los requisitos que establece el artículo 163 quinquies.dos de la Ley 37/1992, tuviera o no la con-

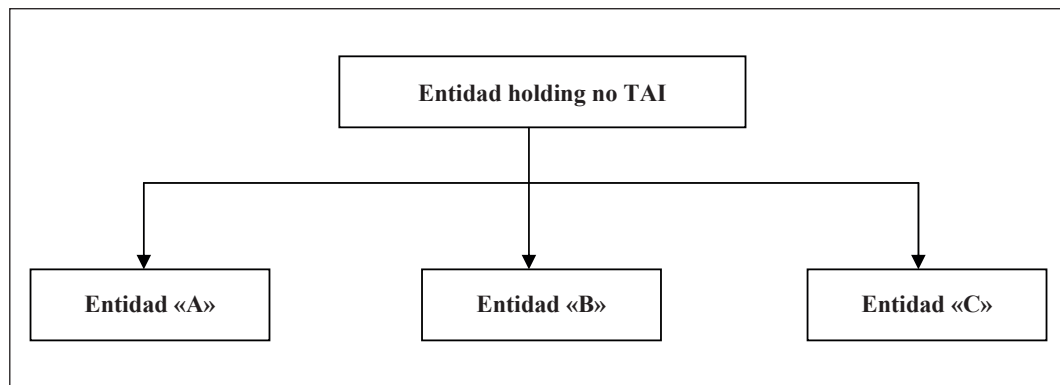
dición de empresario o profesional [DGT, contestación de 10 de diciembre de 2007, V2651/2007 (NFC028015)]. Este criterio, sin embargo, fue modificado con posterioridad [DGT, contestación de 31 de noviembre de 2009, V2642/2009 (NFC036665)], exigiéndose en la actualidad que la entidad dominante desarrolle actividades empresariales o profesionales para que ostente esta condición. Tal y como la propia DGT indica, esta exigencia es fruto de la comunicación que la Comisión Europea dirigió a España, en la que señaló su discrepancia con el criterio mantenido hasta ese momento por parte de la Administración tributaria española. El criterio vigente es que la entidad dominante ha de ostentar la condición de empresario o profesional, siendo que únicamente en este caso se la podrá considerar como tal. Entidades que, cumpliendo el resto de requisitos establecidos al respecto, no se puedan considerar empresarios o profesionales, no podrán calificarse como entidades dominantes a estos efectos.

Es de ver que en su documento COM(2009) 325 final la Comisión Europea se pronuncia en estos mismos términos, como era de esperar.

De este modo, una mera entidad tenedora de valores o participaciones en filiales, la cual, como tal, si no desarrolla ninguna otra actividad, no puede ser considerada como empresario o profesional, tampoco tendrá acceso a la condición de entidad dominante.

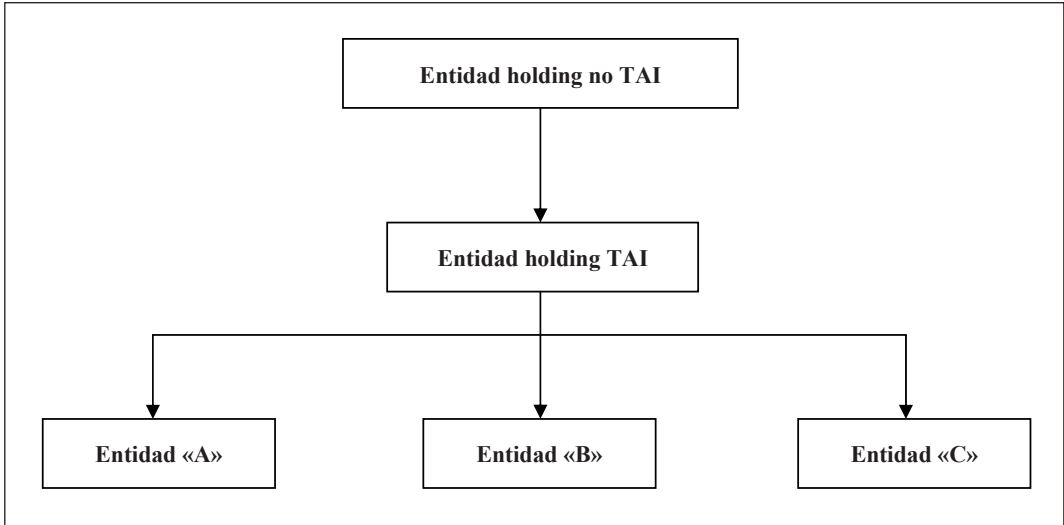
Otro tanto cabe decir para entes públicos, que normalmente no van a ostentar esta condición, por lo que tampoco podrán considerarse como dominantes de grupo, tal y como indica la DGT en contestación de 18 de enero de 2010, V0022/2010 (NFC037144), la cual, sin embargo, no es taxativa, al señalar esta, la de consumidor final, como la condición normal del ente público, pero sin excluir que se pueda considerar como empresario o profesional.

Podemos ilustrar las consecuencias de lo anterior mediante algún ejemplo. Sea un grupo de entidades cuya estructura es la que se representa en el siguiente esquema.



Con la anterior estructura, las entidades «A», «B» y «C», todas ellas establecidas en el TAI, tienen vetado el acceso al régimen especial de grupos, ya que carecen de una entidad dominante que se pueda considerar como tal y esté establecida en el citado territorio. En otras palabras, no hay un grupo de entidades en el TAI al que se pueda aplicar el régimen especial.

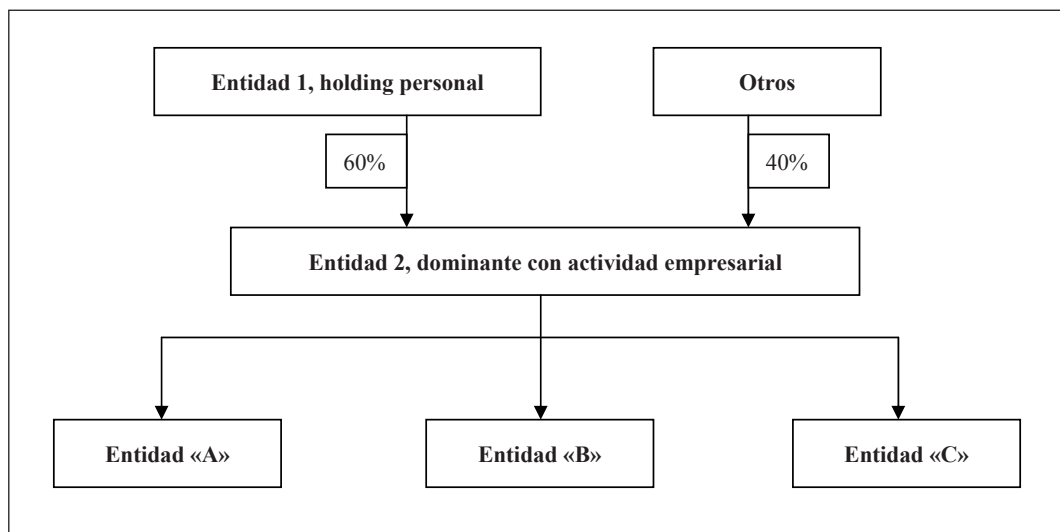
En caso de que el grupo tenga interés en la aplicación del régimen especial, puede articular la constitución de una entidad *holding* a la que aportar las participaciones en las filiales, constituyendo de esta manera el grupo español que podría optar por la aplicación del régimen especial. En tal caso, la estructura que resultaría es la siguiente:



Con esta estructura, el subgrupo español sí que podría aplicar el régimen especial, si bien, conforme a la doctrina administrativa que antes expusimos, sería necesario que la entidad *holding* constituida en el TAI desarrolle actividades que permitan atribuirle la condición de empresario o profesional, esto es, desarrolle funciones que vayan más allá del ejercicio de las atribuciones que le corresponden como propietaria de las participaciones en las filiales «A», «B» y «C». La centralización de determinadas funciones en la citada entidad *holding*, ubicada en el TAI, como podrían ser determinados servicios profesionales, se podría considerar como suficiente a estos efectos. De no ser así, la situación sería, a estos efectos, equivalente a la que se describió con anterioridad, no cabiendo la aplicación del régimen especial.

Nótese que la estructura que se ha diseñado es muy similar a la de los grupos de empresas que articulan su presencia en el TAI a través de la constitución de un establecimiento permanente en el mismo al que atribuyen las participaciones en las filiales que los mismos puedan tener en dicho territorio. Dichos establecimientos permanentes pueden tener la condición de entidad dominante, tal y como indica expresamente la norma [art. 163 quinquies.dos a) LIVA], si bien ha de entenderse, en una interpretación sistemática de la misma, que así será en caso de que realicen actividades que permitan su calificación como empresarios o profesionales, no en otro caso, si bien es forzado señalar que no parece fácil la existencia de establecimientos permanentes que no sean calificados como empresarios o profesionales.

El segundo ámbito en el que puede tener consecuencias el cambio de criterio de la DGT es el de los grupos empresariales en los que hay, en última instancia, una alta concentración personal de la propiedad. Podemos ilustrar esta situación como sigue:



En este caso, un grupo empresarial es propiedad, al 60 por 100, de una persona física o grupo de personas normalmente unidos por vínculos familiares, que concentra sus propiedades en un vehículo mercantil, a través de la cual ostenta su participación en el grupo. Esta entidad mercantil carece de la condición de empresario o profesional, ya que es un mero vehículo de inversión.

La doctrina administrativa anterior al cambio de criterio que antes señalábamos obligaba a incorporar al grupo a esta entidad, ya que la misma formaba parte del grupo y tenía la condición de dominante, por lo que, con su existencia, privaba de la condición de dominante a la entidad 2, que es la dominante con actividad empresarial. El criterio vigente en la actualidad daría lugar a que el grupo de entidades esté formado exclusivamente por la entidad 2, como dominante, y las entidades «A», «B» y «C» como entidades dependientes, pero sin incluir a la entidad 1, exclusión que puede ser conveniente, especialmente cuando la gestión de la *holding* personal se pretende al margen de la gestión del grupo empresarial.

El segundo aspecto al que hemos hecho referencia como controvertido en este punto es el relativo a la forma en la que se ha de concretar **la participación en las entidades dependientes** para que sea aplicable el régimen especial.

En este particular, la norma nacional es clara, ya que exige, para la aplicación del régimen especial, una participación en el capital de las entidades dependientes, como mínimo, del 50 por 100 mantenida durante todo el año natural en el que se pretenda la aplicación del régimen especial. No hay otro requerimiento, por lo que, en principio, cabría pensar que con el cumplimiento de este requisito es suficiente.

Supuestos en los cuales participación en el capital, derechos políticos y económicos en entidades filiales van de la mano, no parece que debieran dar lugar a mayores controversias. Ocurre que no siempre es así. La disociación entre unos y otros es factible e incluso existe algún antecedente en la doctrina administrativa en el que, existiendo esta disociación, se ha permitido la aplicación del régi-

men de grupos con la sola condición de que la participación en el capital alcanzase este 50 por 100, con independencia de que los derechos políticos derivados de la participación no fueran proporcionales al porcentaje de capital [DGT, contestación de 27 de octubre de 2008, V1931/2008 (NFC031143)].

La doctrina administrativa también ha evolucionado en este punto, apelando a la aplicación directa de los requisitos que establece la norma comunitaria. Efectivamente, la Directiva 2006/112/CE, en su artículo 11, condiciona la aplicación de los regímenes especiales de grupos, por parte de los Estados miembros, a que las entidades que los han de aplicar «se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización». En este sentido, la DGT, en contestación de 12 de febrero de 2009, V0266/2009 (NFC035655), ha condicionado la aplicación del régimen de grupos en nuestro país a que efectivamente concurren, señalando que este porcentaje de participación en el capital de las filiales igual o superior al 50 por 100: «debe verse acompañado en el supuesto consultado de una firme vinculación financiera, económica o de organización, sin que sea necesaria la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente».

La Comisión Europea, en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo contenida en el Documento COM(2009) 325 final, de 2 de julio de 2009, aboga por esta misma interpretación, indicando la necesidad de que estos tres requisitos se cumplan de manera acumulativa, y matizando la forma en la que han de interpretarse. Es importante señalar la diferencia existente entre la aproximación que hace la Comisión Europea, que exige que los referidos requisitos se cumplan de manera acumulativa, llegando a indicar que de otro modo se podrían generar situaciones fraudulentas, y la que realiza la DGT, que señala de forma expresa que no es necesaria la concurrencia simultánea de los referidos requisitos.

Supuestos en los que una participación de, al menos el 50 por 100, se acompaña de una participación equivalente en los resultados económicos de la entidad dependiente, existiendo, adicionalmente, lazos o relaciones organizativas adecuados a la participación no deberían ser problemáticos en cuanto a la apreciación de este requisito; sin embargo, otros supuestos, en los que no se produce esta equivalencia, deberían analizarse con especial cautela.

Hay un último aspecto que, por asumido, no se puede dejar pasar sin hacer un comentario, que es la interacción del régimen de grupos en IVA con los **regímenes forales** de concierto y convenio en vigor en el País Vasco y Navarra. Sin entrar a cuestionar el régimen de financiación de estas dos comunidades autónomas, no es menos cierto que la antedicha interacción se ha sustanciado de un modo que, de facto, no hay un único grupo ante la Administración tributaria, sino varios. En la hipótesis de que se fuera a un planteamiento distinto, más decididamente dirigido a facilitar la gestión del IVA al empresariado español, no debería ser difícil la sustitución de este régimen por otro en el que la relación con la Administración tributaria se sustanciara a través de un único punto de contacto, sin perjuicio de ulteriores ajustes interadministrativos. Al menos en cuanto al nivel básico del régimen especial, nada se opone al diseño y puesta en marcha de esta aproximación alternativa.

b. El tratamiento de las operaciones intragrupo

El segundo ámbito en el que el régimen especial de los grupos de entidades implantado en nuestro país ha suscitado dudas es el del tratamiento de las operaciones intragrupo, esto es, entregas

de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades pertenecientes a un mismo grupo de entidades que estén aplicando el régimen especial y hayan optado por su nivel avanzado.

Recordemos que si se aplica el denominado como nivel básico del régimen especial, las operaciones intragrupo siguen en su tratamiento el régimen general del impuesto, incluidas las reglas especiales existentes para las operaciones entre entidades vinculadas, en cuanto proceda. Por el contrario, cuando se aplica el nivel avanzado del régimen especial, las operaciones entre entidades del mismo grupo que así lo hagan siguen siendo operaciones sujetas al tributo, pero tienen una regla especial de determinación de la base imponible, que ya no viene dada por su contraprestación o valor normal de mercado, según proceda, sino por el coste de los bienes y servicios utilizados en su realización, supuesto que se trate de bienes y servicios por los cuales se haya soportado o satisfecho el impuesto. Asimismo, se prevé que, cumplidos ciertos requisitos formales, se renuncie a la exención en estas operaciones.

Asumida la sujeción de estas operaciones y la aplicación a las mismas del nivel avanzado del régimen especial, los principales aspectos de duda o controversia son la concreción de los criterios para la imputación de costes con vistas a la formación de la base imponible, el tratamiento de los bienes de inversión, la referencia a intangibles y la facultad de renuncia a la exención en estas operaciones.

En cuanto a los **criterios para la imputación de las partidas de coste** para la formación de la base imponible, la LIVA –art. 163 nonies.cuatro.3.ª– se limita a señalar que los mismos han de ser homogéneos en todo el grupo y constantes, salvo que se acrediten las razones para su modificación. Esta referencia se completa por el reglamento del impuesto, cuyo artículo 61 quinquies.1 d) dispone que, siempre que sea posible, se atenderá a la utilización real de los bienes y servicios usados en la realización de las operaciones intragrupo.

Tratándose de tangibles, cabe entender que, con carácter general, la aplicación de este criterio no debería generar mayores dificultades, más allá de casos concretos o específicos. Lo normal será que el uso real de los mismos sea constatable y susceptible de medida, por lo que, como decíamos, más allá de algún supuesto particular, la imputación de costes no debería ser especialmente dificultosa.

En lo que se refiere a intangibles, se puede discutir cuál es el mejor criterio para la imputación de su coste, habida cuenta de la dificultad de aplicar el criterio del uso real, al que tiende la norma, como hemos visto. La misma norma ofrece como criterio de último recurso la imputación conforme al valor normal de mercado de las operaciones en condiciones de libre competencia; no obstante, habida cuenta tanto de la dificultad para la cuantificación de esta magnitud como de la complejidad de las operaciones, es de prever que en la revisión de la correcta aplicación del régimen especial se puedan suscitar controversias. Con todo, no parece que normativamente se pueda ir mucho más allá, salvo en lo que se refiere a dotar de la adecuada ubicación normativa a la obligación de utilizar el criterio de uso real, en la que el reglamento del impuesto quizá se extralimita, y al desarrollo de la posibilidad de llegar a acuerdos con la Administración tributaria a estos efectos, que se anuncia por el reglamento sujeta a una ulterior orden ministerial que, a fecha de hoy, no se ha aprobado.

La única referencia a los **bienes de inversión** en la norma a estos efectos se contiene en el inciso final del primer párrafo del artículo 163 octies.uno de la LIVA, de acuerdo con el cual la imputación

a la base imponible del coste de dichos bienes deberá efectuarse por completo dentro del periodo de regularización de las cuotas correspondientes a dichos bienes, de 5 o 10 años, según su naturaleza.

La norma no lo indica, pero parece que en una interpretación sistemática de la misma, la imputación debería efectuarse linealmente durante el referido periodo de regularización, concluyendo de manera simultánea a la finalización del mismo. Con posterioridad a esta fecha, no debería producirse ninguna imputación adicional [DGT, contestación de 16 de mayo de 2008, V0989/2008 (NFC029502)].

Las principales dudas que se plantean a estos efectos tienen que ver con el **concepto** mismo de **bien de inversión** y con la posibilidad de que el total de cuotas repercutidas durante el periodo de regularización no cubra el coste completo del bien de inversión.

A la primera de estas cuestiones responde, en principio, la misma LIVA, cuando define este concepto, a sus efectos, como cualquier bien corporal, mueble, semoviente o inmueble que, por su naturaleza y función, esté normalmente destinado a ser utilizado por un periodo de tiempo superior a un año como instrumento de trabajo o medio de explotación en la actividad. Se trata, pues, de los bienes que generan ingresos mediante su explotación, no mediante su compraventa, siempre que se trate de bienes corporales.

La principal duda que se puede plantear a estos efectos es la relativa al tratamiento correspondiente a las **mejoras** en otros bienes de inversión, principalmente, en inmuebles. Esta duda, aunque no a los efectos de la aplicación del régimen especial de los grupos de entidades, ya ha sido resuelta por la DGT, que ha considerado que las citadas mejoras únicamente pueden ser calificadas como bienes de inversión en el supuesto de que tengan por objeto la ampliación o mejora de otros bienes de inversión [DGT, contestación de 16 de marzo de 1999, 308/1999 (NFC009181)], a condición de que el valor de adquisición de tales bienes y/o servicios sea superior a 3.005,06 euros.

Por el contrario, la DGT considera que este tratamiento no debe ser aplicable a las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios destinados a la reparación o conservación de bienes de inversión preexistentes, de manera que los mismos vuelvan a ponerse en condiciones de funcionamiento o se mantengan en condiciones de funcionamiento con su normal capacidad productiva. Hay que señalar que esta previsión se contiene de manera expresa en la propia LIVA.

Por lo que se refiere a edificaciones, la DGT ha señalado que lo anterior será aplicable a las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios destinados a la mejora de un determinado local explotado en arrendamiento cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que los referidos bienes se incorporen al inmueble de manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto ni deterioro.
- b) Que los citados bienes no sean objetos de uso u ornamentación, ni se trate de los demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334.4 y 5 del Código Civil.
- c) Que los mencionados bienes y servicios se destinen a la realización de una mejora del local comercial, de manera que se produzca una alteración en el mismo que determine una mayor capacidad productiva y un alargamiento en su vida útil estimada.

- d) Que el importe de la adquisición de los citados bienes y servicios destinados a la mejora de un determinado local comercial, individualmente considerado, sea igual o superior a 3.005,06 euros.

Ejecuciones de obra que cumplan los anteriores requisitos habrán de volcar su coste a la base imponible de las operaciones intragrupo en el periodo de regularización que les corresponda, 5 o 10 años, en función de su naturaleza, computado desde la fecha de inicio de su utilización efectiva. En el caso más habitual, que es el de las realizadas sobre bienes inmuebles, la ejecución de obra que, como tal, deba ser considerada como bien de inversión habrá de imputarse a la base imponible de las citadas operaciones desde el momento en el que comience su utilización efectiva y durante 10 años. Otras obras de mejora habrían de incorporarse a esta magnitud, la base imponible de las operaciones intragrupo, en el mismo momento en el que se efectúen las mismas, sin que cupiera el aplazamiento en la imputación que sí se admite para el caso de los bienes de inversión.

Siguiendo con los bienes de inversión, otra cuestión que puede resultar controvertida es la situación que se puede dar en caso de que el **coste imputado** durante los **5 o 10** años de uso no alcance al total de su coste de adquisición, lo cual podría ocurrir en caso de que el empresario o profesional aplique durante este periodo tanto el régimen especial de grupos como el régimen general del impuesto. Nótese que, en régimen general, no hay ninguna regla de base imponible mínima para estas operaciones ligada a su periodo de regularización, ni siquiera para el caso de que se aplique la regla especial de valoración a mercado para las operaciones entre entidades vinculadas que establece, para ciertos supuestos, el artículo 79.cinco de la LIVA.

Un empresario o profesional que aplica, sucesivamente, el régimen especial y el general y que utiliza bienes de inversión en operaciones realizadas entre entidades de su mismo grupo, incluso en el supuesto de que cuantifique la base imponible de estas últimas en régimen general por su valor normal de mercado, puede no haber computado el total del coste de los referidos bienes cuando finaliza el periodo de regularización.

EJEMPLO:

Supongamos una entidad que, dentro de un grupo, es la propietaria de los inmuebles que ocupan las demás entidades del mismo. Uno de los inmuebles que es propiedad de esta entidad fue adquirido hace siete años a su promotor y ha venido siendo cedido a la entidad que lo ocupa en exclusiva. La cesión del inmueble se ha valorado por su coste de amortización a razón del 5 por 100 anual incrementado en un margen 10 por 100, que es el habitual en el sector, lo que da lugar a una imputación total anual del 5,50 por 100.

A la finalización del séptimo año, la entidad opta válidamente por el régimen especial de grupos, imputando, en los tres años que faltan hasta la finalización del periodo de regularización, un 10 por 100 anual de coste.

.../...

.../...

De resultas de lo anterior, a la finalización de los 10 años desde el inicio de su utilización efectiva, el total de coste imputado por esta entidad, en términos porcentuales, es de $7 \times 5,50 + 3 \times 10 = 68,50\%$, restando un 32,50 por 100 por imputar hasta completar el 100 por 100 de su coste.

En principio, no parece que en ninguno de los años de uso del inmueble se hayan dejado de cumplir las normas de base imponible correspondientes al régimen general del impuesto o al de grupos; sin embargo, a la finalización del régimen especial hay un resto, que en este caso es considerable, pendiente de imputación.

Bien es cierto que la relativa **disfunción** que se ha ilustrado en el ejemplo anterior trae causa de la inadecuación en las reglas de base imponible en régimen general y el periodo de regularización de cuotas soportadas por bienes de inversión, ya que este mismo problema se podría plantear si la entidad no hubiera optado por el régimen de grupos; sin embargo, no es menos cierto que la llamada de atención que hizo el inciso final del referido artículo 163 octies.uno de la LIVA hizo que el problema resultara más patente, si cabe.

Con la redacción vigente de la norma, no parece que este problema tenga fácil solución.

De alguna manera relacionada con la anterior cuestión, se suscita la duda del tratamiento que ha de darse a las operaciones con **intangibles**. De nuevo, se trata de una cuestión que trae causa de una regulación general del impuesto mejorable, que únicamente admite la consideración como bien de inversión de los corporales, sin admitir esta calificación para los intangibles, siendo que, en muchas ocasiones, el papel que estos realizan dentro de la empresa es equivalente, al menos desde un punto de vista funcional, al que pueden desempeñar bienes corporales.

En este sentido, el artículo 108 de la LIVA es lapidario cuando señala que únicamente pueden ser considerados como bienes de inversión, a los efectos del IVA, los bienes corporales, sin que puedan tener acceso a esta calificación bienes intangibles. La consecuencia que se extrae de lo anterior es clara, la imputación del coste de los citados bienes a la base imponible de las operaciones intra-grupo ha de producirse en el momento en que se produce su utilización en las mismas, sin que, en principio, quepa la periodificación que sí que admite la norma para los bienes de inversión.

Este criterio de imputación inmediata o no diferida podría resultar razonable en supuestos en los cuales el intangible es adquirido, como tal, a terceros e igualmente de una sola vez, ya que el IVA soportado en la adquisición sería deducible de inmediato; sin embargo, en otros supuestos, en los que el intangible es desarrollado por el propio empresario o profesional a lo largo de varios años, produciéndose su uso, igualmente, de manera periodificada, esta imputación de una sola vez o, como mucho, a lo largo de un año, puede resultar chocante por ajena a la realidad de las operaciones.

De nuevo, el problema trae causa de una disfunción en preceptos ajenos a la regulación específica del régimen especial, como es, en este caso, el artículo 108 de la LIVA.

Nótese que la norma comunitaria ya es consciente de este problema, habiéndose modificado el precepto que permite a los Estados comunitarios definir lo que quieren considerar como bien de inversión para incluir los intangibles. Es el artículo 190 de la Directiva 2006/112/CE, que trae causa de la Directiva 2006/69/CE, de 24 de julio, que introdujo esta posibilidad en la entonces vigente Sexta Directiva sobre IVA. Lo único que resta es que España haga uso de esta facultad.

Finalmente, hay que hacer una mención a la facultad de **renuncia a la exención** que prevé la LIVA y desarrolla el reglamento. Hay que admitir que la flexibilidad con la que se configura es un elemento que puede facilitar la gestión del impuesto; sin embargo, la introducción de una exención limitada, con el consiguiente efecto en deducciones, en un régimen cuya pretensión principal habría de ser la neutralidad es, necesariamente, un anatema. De cualquier modo, se trata de la segunda derivada de una primera contradicción, que es la de señalar la sujeción de operaciones que, en puridad, no deberían estar sujetas al impuesto, como son las intragrupo. En el último epígrafe de este trabajo haremos referencia a esta cuestión.

c. El régimen de deducciones cuando se aplica el régimen especial

El segundo de los aspectos esenciales del régimen especial de grupos en su nivel avanzado tiene por objeto el alcance del derecho a la deducción cuando se aplica este régimen especial, que se resuelve, o se pretende resolver, por la norma mediante la definición de un **sector diferenciado** que se delimita *ex legem*. Este sector diferenciado integra los bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones intragrupo cuyo coste, en los términos que establece la propia LIVA, integra la base imponible de dichas operaciones.

En este ámbito, los principales elementos de incertidumbre son el alcance objetivo del sector diferenciado, el régimen de deducciones que ha de aplicarse dentro del mismo y su incidencia en la deducción del resto de cuotas soportadas.

La delimitación de los **bienes o servicios** que han de considerarse **incluidos en el sector diferenciado** se realiza por la norma en consonancia con los criterios de especificación de la base imponible de las operaciones intragrupo. De este modo, el primer párrafo del artículo 163 octies.tres de la LIVA incluye en este sector diferenciado los bienes y servicios que se utilicen directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones intragrupo. La definición es coherente, como se decía, con la que el artículo 163 octies.uno de la LIVA hace de la base imponible de estas operaciones.

Esta caracterización se puede considerar como correcta, en tanto que coherente con la delimitación de la base imponible en este régimen especial.

Los problemas se plantean cuando, configurado el sector diferenciado, hay que especificar los criterios de deducción para las cuotas correspondientes a los bienes y servicios incluidos dentro del

mismo así como cuando hay que concretar el impacto que pueden tener estas operaciones fuera del régimen especial, es decir, en lo que se refiere a su incidencia en la prorrata común del conjunto de la actividad.

La determinación del **régimen de deducciones dentro del sector diferenciado** de las operaciones intragrupo no se aborda por la LIVA, pero sí que se especifica en una norma de rango inferior, como es el RIVA, que trata el asunto en su artículo 61 bis.3. Este precepto admite la opción por la **prorrata especial** dentro de este sector diferenciado, como para cualquier otro, avisando igualmente de que esta opción habrá de entenderse sin perjuicio de que la prorrata especial pudiera resultar obligatoria conforme a lo dispuesto por el artículo 103.dos.2.º de la propia LIVA.

Esta posibilidad de opción por la prorrata especial parece coherente con el tratamiento que se establece para el resto de los sectores diferenciados; sin embargo, es difícilmente compatible con el modo en el que se configura el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, al que solo tienen acceso bienes y servicios utilizados en la realización de estas operaciones en la medida en que se produzca dicha utilización.

Así, en la delimitación objetiva del sector se admite que bienes o servicios que se utilizan de manera parcial o indirecta en la realización de operaciones intragrupo se imputen al mismo en la parte que proceda, imputación que ha de realizarse en atención a criterios razonables, homogéneos para todo el grupo y constantes en cuanto a su aplicación, salvo que se justifique su modificación. Esta imputación atiende, por tanto, al uso efectivo de los bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones intragrupo. Esta imputación puede llegar a ser parcial para bienes o servicios cuyo uso en la realización de estas operaciones sea igualmente parcial, lo cual suscita alguna duda, pero abunda igualmente en la precisión con la que se persigue el uso efectivo de los bienes y servicios adquiridos por las entidades del grupo.

Con estas premisas, resulta difícil de entender que la misma norma admita, aunque de manera implícita, la aplicación de la prorrata general, al señalar la procedencia de la especial únicamente si se opta por ella o resulta obligatoria. Como es sabido, la prorrata general supone la determinación del derecho a la deducción en función de un porcentaje global que se obtiene a partir de las cifras globales de desarrollo de la actividad o del sector diferenciado correspondiente. Se combinan, de este modo, especificación en la delimitación del sector diferenciado y generalidad en cuanto a la determinación del derecho a la deducción dentro del mismo, lo cual resulta, como decíamos, chocante.

En última instancia, el problema que subyace en esta cierta incoherencia es la posibilidad de que existan operaciones intragrupo exentas, las cuales, en tanto que tales, pueda limitar el derecho a la deducción dentro de su sector diferenciado. Tanto si las operaciones intragrupo se calificaran como operaciones no sujetas o inexistentes como si, mantenida su vigencia, estas se hubieran considerado como sujetas y no exentas en todo caso, es de suponer que esta incoherencia desaparecería.

El último aspecto en el que la existencia de este sector diferenciado puede suscitar dudas o incertidumbres se refiere a su **incidencia en el derecho a la deducción del resto de cuotas**, es decir, de las correspondientes a los bienes y servicios no utilizados en la realización de las operaciones intragrupo.

Con carácter general, el régimen de deducción de las cuotas correspondientes a bienes y servicios afectos a varios sectores diferenciados se contempla en el artículo 101.uno de la LIVA, conforme al cual dichas cuotas son deducibles en el porcentaje que resulte de la prorrata común de la actividad, prorrata que se calcula computando el total de operaciones del empresario o profesional cuyas deducciones se pretenda cuantificar o las correspondientes a los sectores cuya prorrata común se pretenda cuantificar. Las dudas se plantean cuando este régimen común de deducciones se pretende trasladar a entidades que aplican el régimen especial.

En principio, la norma no distingue, por lo que tampoco parece que sea necesario distinguir en su aplicación, de donde se concluye que para dichas cuotas habría de aplicarse el régimen general de deducciones para los *inputs* comunes de la actividad. Es más, el artículo 163 octies.uno, segundo párrafo, indica que a los efectos del artículo 101, y otros, de la misma norma, las operaciones intragrupo habrán de valorarse conforme a los criterios generales de cuantificación de la base imponible, contenidos en los artículos 78 y 79 de la LIVA, lo que parece abundar en la idea de que estas cuotas habrían de deducirse conforme a una prorrata general, que habría que calcular computando el total de operaciones del empresario o profesional que las efectúe, incluyendo las intragrupo.

Las dudas se suscitan porque la aplicación de la regla de prorrata lo que supone es la deducción de una parte del IVA soportado, parte que resulta, precisamente, de la aplicación del porcentaje que resulte de dicha prorrata a las cuotas soportadas por determinados bienes y servicios en función de sus condiciones de uso. Los mecanismos de deducción a prorrata especial o de sectores diferenciados pueden ser compatibles con este esquema, ya que, en ellos, bienes o servicios que se pueden imputar en exclusiva o principalmente a operaciones o a actividades específicas determinan su derecho a la deducción en función del régimen resultante de la naturaleza de dichas operaciones o actividades. Para aquellos otros en los que no cabe dicha imputación, se aplica el porcentaje que resulta de la prorrata común.

La particularidad del régimen de grupos consiste en que el sector diferenciado de las operaciones intragrupo absorbe los bienes y servicios que se utilizan en las operaciones intragrupo, tanto si esta utilización es total como si es parcial, en la parte que corresponda. Con esta premisa, resulta extraño que se incluya en el ámbito objetivo del sector diferenciado la parte proporcional correspondiente de bienes o servicios que se utilizan parcialmente en la realización de operaciones intragrupo y, adicionalmente, el importe de dichas operaciones se compute para el cálculo de la prorrata común de la entidad.

La cuestión se termina de complicar con la dicción del inciso inicial del segundo párrafo del artículo 163 octies.tres de la LIVA, que es de todo menos claro. Este precepto establece que, por excepción a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 101.uno de la LIVA, los empresarios o profesionales que apliquen el régimen de grupos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de las operaciones intragrupo, siempre que estas sean operaciones generadoras del derecho a la deducción.

De nuevo, en la hipótesis de que las operaciones intragrupo fueran en todo caso operaciones sujetas y no exentas, se facilitaría la comprensión del precepto, aunque sin dejar de reconocer la incoherencia que puede suponer respecto al segundo párrafo del artículo 163 octies.uno de la LIVA, del que antes

hablamos. Siendo que las operaciones intragrupo resultan exentas en los mismos términos que las ordinarias, salvo que se renuncie a la exención, la dificultad en la comprensión del precepto está servida.

d. La gestión del régimen especial

De las razones que explican, aunque no necesariamente justifican, las especialidades del régimen especial que se ha configurado en nuestro país, probablemente una de las más importantes es la voluntad de alterar lo menos posible la gestión del IVA, aspecto en el que, como es sabido, este tributo se aparta del resto, tanto por la relevancia que tienen en él las **obligaciones formales** como por configuración de la obligación tributaria como un juego a tres bandas, en el que el sujeto pasivo se relaciona con la Administración pública, en lo que se refiere al ingreso del impuesto, y con sus clientes, en este caso por razón de su **repercusión**. Desde este punto de vista, el diseño de un régimen de grupos de entidades que interfiera lo menos posible en este aspecto del tributo es loable, siendo esta probablemente una de las razones que explican las peculiaridades del régimen que se ha configurado en nuestro país; sin embargo, el modo en el que este diseño se ha combinado en la LIVA con otros aspectos de la gestión del impuesto quizá excede de lo estrictamente necesario.

En este punto, hay que hacer referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 (NFJ028749), Ampliscientífica, que indica que, en aplicación de este régimen especial, debe haber un único número de identificación fiscal para el grupo, el cual, como sujeto pasivo único, será el único que presente autoliquidaciones por el tributo. Bien es cierto que esta es la conclusión que se obtiene de la consideración de las entidades integradas en el grupo como un sujeto pasivo único, pero no lo es menos que con ello se puede complicar la gestión del impuesto, lo cual puede no tener sentido, especialmente si se aplica únicamente el nivel básico del régimen especial. En el epígrafe siguiente volveremos sobre esta cuestión.

En este ámbito, el aspecto al que más atención suele prestarse es el **sistema de información analítica** que las entidades que apliquen el régimen especial en su nivel avanzado han de elaborar y conservar a disposición de la Administración tributaria.

Hay que señalar que la llevanza de este sistema, por criticada que sea, no puede entenderse prescindible, ni siquiera en caso de que el sistema fuera otro, más apegado a la norma comunitaria. Tal y como ilustraremos en el epígrafe siguiente, cualquiera que sea la configuración del régimen especial, es necesario un cierto seguimiento del uso de los bienes y servicios adquiridos a terceros y utilizados igualmente en la realización de operaciones con terceros cuando se da el caso de que no coinciden en una misma entidad la condición de adquirente y oferente de las operaciones realizadas con terceros.

La principal crítica que se puede hacer en este ámbito se refiere al régimen sancionador establecido para los supuestos de incumplimiento de esta obligación formal, que alcanza al 2 por 100 del volumen total de operaciones de las entidades que apliquen el régimen especial para el caso de que el incumplimiento sea absoluto y al 10 por 100 de las cuotas correspondientes en caso de que el incumplimiento se limite a aspectos parciales del sistema de información. No parece exagerado señalar que estas sanciones

resultan a todas luces desproporcionadas, especialmente cuando la propia norma señala su compatibilidad con las que pudieran ser aplicables conforme a los artículos 191 y siguientes de la LGT.

Del mismo modo, es dudoso el régimen de liquidación de **recargos por extemporaneidad** que establece el artículo 163 nonies.cinco de la LIVA, especialmente cuando es una autoliquidación individual la que se presenta de manera extemporánea y, por sí misma, ha de dar lugar a un ingreso complementario. En tal caso, puede parecer lógico que se gire algún tipo de recargo, pero no dos, como, en una interpretación literal de la norma, se podría inferir de la irrelevancia que se atribuye, a estos efectos, al hecho de que el saldo de la autoliquidación individual se hubiera incluido en una autoliquidación agregada.

Finalmente, tampoco es fácil comprender el énfasis que se da a la **gestión censal** del régimen especial, en particular por lo que se refiere a las modificaciones del perímetro subjetivo del mismo, del que se obliga a informar a la Administración tributaria doblemente, cuando se producen las alteraciones respectivas y a final de año. Supuesto, como cabe suponer, que las modificaciones del citado perímetro subjetivo, comunicadas a la Administración tributaria, ya son incorporadas por esta a sus sistemas de información sobre contribuyentes, no parece lógico que se deba informar de nuevo a final de año, como obliga a hacer el artículo 61 bis.4 del RIVA.

Sin dejar de insistir en las anteriores consideraciones, tampoco vamos a renunciar a señalar la **operatividad** del régimen especial, al menos en lo que se refiere al nivel básico, para el cual las especialidades gestoras que tiene en nuestro país hacen que se deba considerar como un régimen ágil, de fácil cumplimiento y de mínima interferencia en el día de las empresas que lo aplican.

III. PERSPECTIVAS DE FUTURO

No es fácil hacer predicciones en cuanto a lo que puede ser el futuro del régimen de entidades existente en el IVA en nuestro país. Lo que sí podemos es hacer algún comentario en cuanto a los elementos que se podrían modificar para conseguir un régimen de grupos algo menos heterodoxo desde la perspectiva de la Directiva 2006/112/CE y respecto a los existentes en los países de nuestro entorno, a la vez que salvamos los elementos de bondad que pueda haber en la configuración doméstica de la cuestión, que sin duda los hay.

a. El nivel básico

En lo que toca al nivel básico, sería conveniente insistir en que se trata de un sistema a través del cual los grupos de empresas hacen efectivos sus **cobros y pagos** ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT, derivados de la gestión del IVA, esto es, una especie de **cuenta corriente tributaria referida exclusivamente al IVA**. No es casualidad que el artículo 61 ter.4 del RIVA establezca la incompatibilidad entre este régimen especial y el de cuenta corriente tributaria.

Esta relativa «reinterpretación» del régimen especial en lo que a esta cuestión se refiere puede resultar relevante respecto al perímetro subjetivo de entidades para las que se puede admitir la opción por este sistema, especialmente en la hipótesis de que la Comisión Europea, al hilo de las consideraciones hechas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Amplisientífica, entendiera que la **voluntariedad** del régimen especial **entidad a entidad** no es compatible con el Derecho de la Unión.

En estos términos, quizá sería deseable que la regulación de este sistema de compensación de saldos entre entidades que forman parte de un grupo de entidades se efectúe de forma que quede lo más claro posible que se trata de un régimen que tiene por objetivo, exclusivamente, el modo en que entidades que forman parte de un grupo, en los términos y con las condiciones que establece la norma, hacen efectivo el ingreso del IVA, aunque manteniéndose como sujetos pasivos separados, esto es, **sin constituir** nada que se pueda asemejar a **un sujeto pasivo único** a los efectos del tributo.

De ser así, el **perímetro subjetivo** de las empresas que optan por el régimen especial de compensación, al igual que el contenido de dicho régimen, se podrían configurar al margen de lo que establece la Directiva 2006/112/CE en su artículo 11. No se estaría disponiendo la consideración de las entidades que acudan a este régimen especial como sujeto pasivo único ni incidiendo en ningún otro aspecto que no sea el modo en el cual las entidades hacen efectivos sus flujos financieros con y ante la Administración tributaria, cuestión que, de suyo, es ajena a la acción de la directiva (así se puede inferir del contenido de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006, Asunto C-384/04, apartado 24).

Es importante insistir en que esta configuración del régimen especial como una especie de sistema de **cuenta corriente** exclusivo para el IVA no solo habría de dejar las manos libres al legislador para la configuración de los requisitos para la opción por el régimen especial, sino que también habría de habilitar la elección del sistema de gestión del tributo que se considere más operativo. En este sentido, probablemente el modelo que se ha implantado en nuestro país, en el que todas y cada una de las entidades que aplican el régimen especial presentan sus autoliquidaciones individualmente, las cuales se completan con una agregada, que es la que da lugar al ingreso efectivo ante la Administración, o la acreditación de las cantidades correspondientes a compensar o a devolver, puede considerarse como suficientemente sencillo y operativo para su conservación, sin que sea necesario su sustitución por otro, como el que exponemos a continuación, propio del nivel avanzado, que necesariamente ha de ser más complejo.

Para terminar con esta cuestión, y en una voluntad de simplificación o de mantenimiento del máximo nivel de simplificación, quizá una revisión de la interactuación del régimen especial con los sistemas de financiación de las comunidades autónomas de régimen foral, País Vasco y Navarra, sería conveniente. Si el sistema lo es exclusivamente de flujos financieros, sin alterar la liquidación del tributo, nada se debería oponer a que la autoliquidación agregada fuera única, sin perjuicio de que, a partir de la información contenida en las autoliquidaciones individuales de las entidades que conforman el grupo, las Administraciones tributarias respectivas hagan efectivos los ajustes o trasposos de fondos entre ellas que procedan.

b. El nivel avanzado

El análisis de futuro del régimen especial en cuanto a su nivel avanzado es algo más complejo que respecto al básico.

La configuración que hace la norma interna, a pesar de procurar los objetivos principales que se pretenden con la norma comunitaria, como son el no gravamen del valor añadido en las operaciones intragrupo y la determinación del régimen de deducciones como si las diferentes entidades que integran el grupo de entidades constituyeran un sujeto pasivo único, da lugar a un diseño que suscita dudas importantes, como ya antes vimos, y que se aleja de la ortodoxia que impone el Derecho de la Unión, que induce claramente a los Estados comunitarios a considerar a las diferentes entidades que integran el grupo como un sujeto pasivo único.

En la idea de diseñar un régimen especial algo más parecido a lo que parece inducir la norma europea, los aspectos a los que habría que prestar atención son los siguientes:

- a) La sujeción de las operaciones intragrupo o, mejor dicho, su no sujeción.
- b) La incidencia de esta no sujeción en el derecho a la deducción o, más en general, la cuantificación de este derecho cuando se considera a las diferentes entidades del grupo como un sujeto pasivo único.
- c) El tratamiento de los bienes de inversión.
- d) La posibilidad de ampliar el régimen especial para su aplicación a procesos de integración internacionales.
- e) La gestión del régimen especial.

i. La no sujeción de las operaciones intragrupo

En la hipótesis de que se pretendiera una mayor cercanía de la norma interna a la comunitaria, habría de descartarse la sujeción al IVA de las **operaciones intragrupo**, señalando expresamente que dichas transacciones se ubican **fuera del ámbito de aplicación del impuesto**. Esta eliminación de operaciones no es extraña a nuestro ordenamiento, ya que es equivalente a la que establece el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando se aplica en este el régimen de consolidación fiscal en este impuesto. Desde el punto de vista de la sistemática de la LIVA, lo que procedería es declarar las citadas operaciones como no sujetas, sea mediante la adición de un nuevo supuesto de no sujeción en el artículo 7 de la LIVA, sea mediante el establecimiento de una disposición ad hoc.

En buena lógica, establecida la no sujeción de estas operaciones, las dudas suscitadas en cuanto a la base imponible de las mismas se caerían por su propio peso. La única cuestión que podría suscitarse es la relativa a la obligación de expedir factura por ellas, que bien podría soslayarse, supuesto que su reflejo en el sistema de información analítica fuera el adecuado.

ii. La incidencia de la no sujeción en el derecho a la deducción

La cuestión, sin embargo, no se resuelve con esta eliminación, ya que hay que concretar el **efecto** que la misma podría suponer en la determinación del **derecho a la deducción** de las entidades que efectúen operaciones intragrupo.

La no sujeción, en sí misma, debería ser inocua en cuanto al derecho a la deducción. Esta carencia de efectos tampoco es extraña a la norma, por cuanto el artículo 104.tres.5.º de la LIVA ya establece hoy día que las operaciones no sujetas por efecto de su artículo 7 no se computan para la determinación de la prorrata de los empresarios o profesionales que las efectúan.

Sin embargo, esta carencia de efectos no se completa con lo señalado en el párrafo anterior, ya que habría que concretar si la realización de estas operaciones no sujetas puede limitar, de cualquier otro modo, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por quienes las efectúen, ya que, al menos en una interpretación literal del artículo 94 de la LIVA, las mismas, en tanto que operaciones no sujetas, tampoco serían transacciones generadoras del derecho a la deducción.

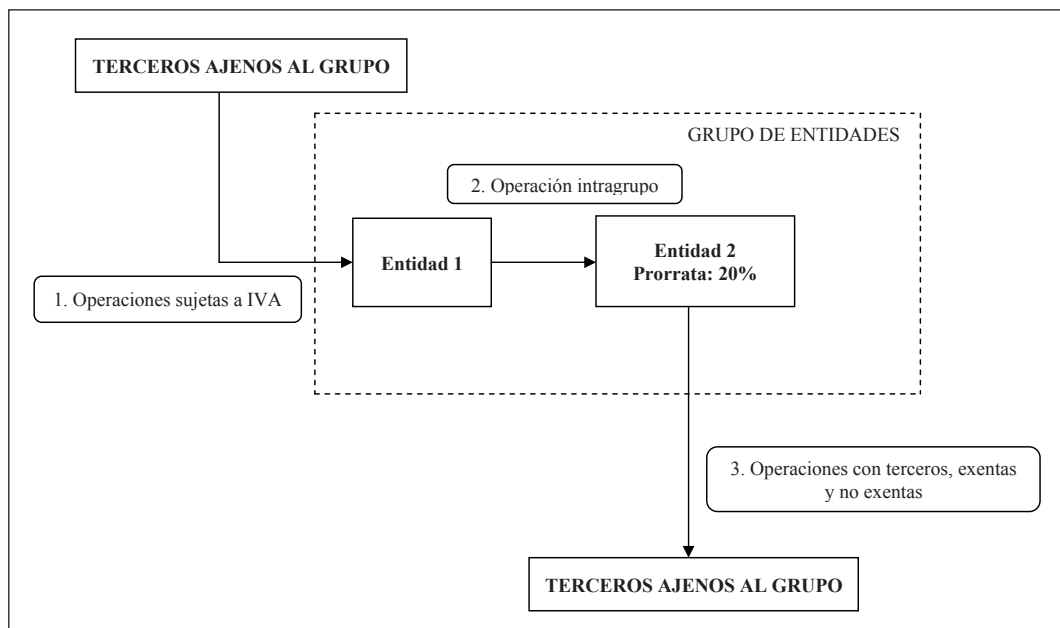
En esta concreción es importante que la no sujeción, o irrelevancia de las operaciones, se analice desde la perspectiva de la consideración de las diferentes entidades que integran el grupo como un **sujeto pasivo único**, con independencia de que en la gestión del impuesto se acuda a esta ficción o no. Lo que se quiere decir con ello es que las consecuencias de esta eliminación no se pueden analizar desde el punto de vista exclusivo de la entidad que realice las operaciones intragrupo, sino por referencia al conjunto de entidades del grupo que, como consecuencia de la opción por el régimen especial, habrían de pasar a ser consideradas como un sujeto pasivo único. En esta idea, y supuesto que el alcance y términos del derecho a la deducción se cuantifique por referencia al grupo, la eliminación de las citadas operaciones debería carecer por completo de efectos en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las entidades que las efectúen, tanto en lo que se refiere al cálculo de la prorrata como en lo que corresponde al uso específico de los bienes y servicios utilizados en la realización de estas transacciones.

La combinación de no sujeción que se acaba de señalar y la cuantificación del derecho a la deducción, en los términos que procedan, por referencia al grupo, puede suscitar dudas o recelos, pero es lo que resulta más ajustado a la consideración de las diferentes entidades integrantes del grupo como un sujeto pasivo único, que es el objetivo último al que debería tenderse en el diseño de un régimen de consolidación, también en el IVA.

En principio, nada se opone a que la cuantificación del alcance del derecho a la deducción del grupo de entidades se efectúe en los términos que establecen, con carácter general, los artículos 101 y siguientes de la LIVA, esto es, especificando los sectores diferenciados de la actividad que puedan existir y, a continuación, aplicando la prorrata general o especial a los bienes y servicios que se puedan considerar incluidos en ellos, así como a los de uso común. Lo que en todo caso sí que se antoja como imprescindible es que, determinados los parámetros para el nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción por parte del grupo, dichos parámetros se apliquen por el conjunto de entidades integrantes del mismo, aunque sea de manera individualizada, pero en atención a dichos parámetros.

Esta aplicación conjunta se puede efectuar centralizando en **una sola autoliquidación** el total de parámetros resultantes de la exacción del impuesto o conservando el actual sistema de presentación de **autoliquidaciones individuales** cuyos saldos se vuelcan a una agregada. Lo que en todo caso ha de garantizarse es que la citada cuantificación se efectúe de manera conjunta, ya que solo de este modo tiene sentido que la eliminación de las operaciones intragrupo resulte inocua en cuanto a la deducción del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en su realización.

Para ilustrar las anteriores consideraciones, sea el siguiente grupo de entidades:



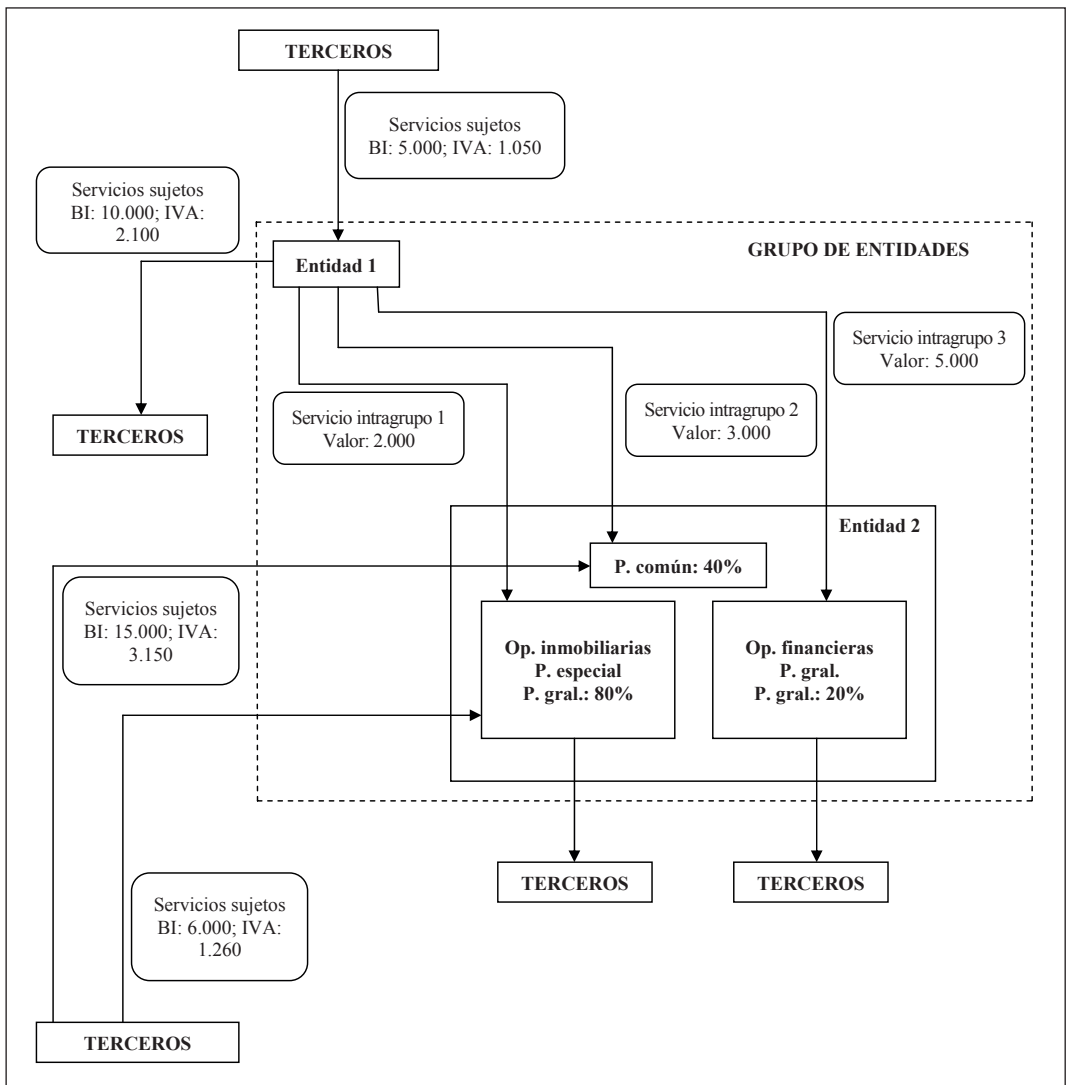
La operación número 1 es una operación sujeta y no exenta por medio de la cual se adquieren servicios a terceros. Con dichos servicios, la entidad 1 efectúa operaciones para la entidad 2, que está en prorrata. Esta, por su parte, presta servicios a terceros, parte de los cuales están exentos y parte no, lo que determina, precisamente, la aplicación de la regla de prorrata, que se cuantifica en un 20 por 100.

Con el diseño del régimen de grupos existente en la actualidad en nuestro país, el total de las operaciones que se señalan en el esquema serían operaciones sujetas al IVA. En particular, la operación intragrupo, que es la número 2, sería una operación sujeta y no exenta cuya base imponible vendría dada por el coste de los bienes y servicios utilizados en su realización y por los cuales se ha satisfecho el impuesto. El IVA que la entidad 1 repercutiera a la entidad 2, que razonablemente sería el mismo que la entidad 1 hubiera satisfecho por los servicios adquiridos a terceros, sería deducido por la citada entidad 2 en función de sus parámetros de deducción, en este caso, conforme a su prorrata general, que hemos cuantificado en el 20 por 100.

Con estas premisas, cabe cuestionarse cuál sería el tratamiento de las operaciones en caso de que la transacción número 2, que es la operación intragrupo, pasara a considerarse como una operación

no sujeta o inexistente a los efectos del impuesto. En una primera aproximación, se podría considerar que con admitir la deducción del 20 por 100 del IVA soportado por los aprovisionamientos procedentes de terceros, deducción que, razonablemente, debería realizarse por la entidad 1, que es quien soporta el tributo, es suficiente. Alternativamente, se podría referir la deducción a una autoliquidación correspondiente al total del grupo, una especie de autoliquidación consolidada, que presentara la entidad dominante para aglutinar los datos relativos a la exacción del impuesto del total de entidades del grupo, deduciendo estas cuotas en un 20 por 100 de su importe. De cualquiera de las maneras, el resultado habría de ser el mismo.

La cuestión, sin embargo, se complica cuando se pretende la aproximación de la operativa descrita a la situación de cualquier grupo de empresas en la realidad. Sea ahora el siguiente esquema:



El grupo sigue estando formado por dos entidades, una de las cuales presta servicios a la otra. Las únicas operaciones intragrupo que hemos considerado son los servicios prestados por la entidad 1 a la entidad 2, aunque hemos especificado tres tipos de servicios en función de que los mismos sean destinados al sector diferenciado 1, el de las operaciones inmobiliarias, que recibe los servicios intragrupo 1, al 2, de operaciones financieras, destinatario de los servicios intragrupo 3, o sean de uso común en ambos, que son los que hemos denominado como servicios intragrupo 2. A la vez, ambas entidades realizan operaciones activas y pasivas con terceros.

La traslación del razonamiento del ejemplo anterior al supuesto que acabamos de diseñar implicaría que la entidad 1, que es la que soporta cuotas por bienes y servicios adquiridos a terceros que después utiliza en la realización de operaciones con la entidad 2, se dedujera las cuotas soportadas por dichos bienes y servicios en función de los parámetros de deducción de la entidad 2.

No obstante, hay que tener en cuenta que, en este caso, y a diferencia de lo que ocurría en el anterior, la entidad 1 realiza igualmente operaciones con terceros y que la entidad 2, a su vez, tiene dos sectores diferenciados de la actividad, el inmobiliario y el financiero, en uno de los cuales, además, ha optado por la aplicación de la prorrata especial. En estos términos, la referencia de los parámetros de deducción de la entidad 2 a la entidad 1 se antoja más complicada, ya que no se trata de la simple comunicación de un porcentaje a partir del cual la entidad 1 determine el importe de sus cuotas deducibles, sino que requiere el seguimiento del destino de los bienes y servicios adquiridos por la entidad 1 pero utilizados finalmente por la entidad 2.

De este modo, y haciendo abstracción, por ahora, de la incidencia que puede tener la aplicación de la regla de prorrata especial en el sector diferenciado de las operaciones inmobiliarias, del IVA correspondiente a los servicios intragrupo, supuesto que los mismos estuvieran sujetos, la entidad 2 podría deducir el 80 por 100 de las cuotas correspondientes al servicio intragrupo 1, el 40 por 100 de las propias del intragrupo 2 y el 20 por 100 de las cuotas correspondientes al 3, según las prorratas propias de los bienes y servicios de uso común a los dos sectores y las comunes de cada uno de ellos. Establecida la no sujeción de estas operaciones, en un esquema de traslación de porcentajes a la entidad 1, lo que correspondería es la comunicación de los mismos para su aplicación por esta a la parte proporcional de las cuotas soportadas por servicios adquiridos de terceros.

En esta traslación, hay que tener en cuenta igualmente que esta se relaciona asimismo con terceros, por lo que no cabe referir los porcentajes que se han apuntado en el párrafo anterior al total de los 1.050 euros de IVA soportados por los servicios adquiridos a terceros, ya que habría que especificar qué parte de dichos servicios se utilizan en la realización de operaciones con terceros y qué parte corresponde a servicios que finalmente se usan por la entidad 2.

Con estas premisas, las opciones viables parecen que serían el establecimiento de un sistema de deducción en cada una de las entidades que se acogen al régimen especial o, alternativamente, la referencia del total de deducciones al grupo como unidad económica de decisión.

En la primera de las dos alternativas que se ha citado, lo que habría de hacer la entidad 1 es especificar, de los 1.050 euros de IVA que ha soportado por los servicios adquiridos a terceros, la

parte en la que esta cantidad es imputable a terceros y el resto, correspondiente al uso realizado por otras entidades. La primera parte sería deducible en función del tratamiento que corresponda a dichas operaciones. En cuanto a la segunda, habría que realizar un segundo reparto, imputando la parte correspondiente al uso o destino de los servicios no sujetos efectuados a favor de la entidad 2.

Suponiendo que esta imputación se hace en proporción a los valores de mercado de las operaciones y que dichos valores son los que han indicado en el esquema de flujos que se presentó, lo que tendríamos es lo siguiente:

Destinatario	V. mercado	%	IVA correspondiente	Prorrata	IVA deducible
Terceros	10.000	50%	525 euros	100%	525 euros
Entidad 2, sector 1	2.000	10%	105 euros	80%	84 euros
Entidad 2, sector 2	5.000	25%	262,5 euros	20%	52,5 euros
Entidad 2, inputs comunes	3.000	15%	157,5 euros	40%	63 euros

El esquema planteado, aunque considerablemente más complejo que el propuesto para el ejemplo anterior, puede parecer operativo, pero presenta dos problemas importantes.

En primer lugar, obliga a que, para cualquier uso de servicios por la entidad 2 que traiga causa en operaciones con terceros efectuadas por la entidad 1, la segunda comunique a la primera el destino del servicio recibido, ya que únicamente de este modo esta podrá determinar la prorrata aplicable al IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en la realización de esta operación. Por referencia a la tabla que se acaba de proponer, lo que se pretendería con esta información es señalar en cuál de las filas 3, 4 o 5 procede encajar la operación.

Asimismo, debería indicarse la prorrata de deducción aplicable, provisionalmente durante el año y la definitiva, lo que necesariamente daría lugar al ajuste de final de año.

Por otro lado, hemos dejado sin resolver la incidencia que puede tener el hecho de que en el sector diferenciado 1 de la entidad 2, el de las operaciones inmobiliarias, dicha entidad haya optado por la prorrata especial. Efectivamente, la parte proporcional de IVA correspondiente a los servicios prestados a la entidad 2 y que esta utiliza en su actividad inmobiliaria se ha deducido en atención a la prorrata que esta entidad tiene en el referido sector, sin especificar el derecho a la deducción en función del destino efectivo de los bienes y servicios adquiridos. Esta especificación, que es la que establece el artículo 106 de la LIVA y que puede llegar a ser preceptiva en los términos dispuestos por el artículo 103.dos.2.º de la LIVA, obligaría a que el **suministro de información** por parte de la entidad 2 a la entidad 1 fuera todavía mayor, ya que habría de comunicarle, para cualquier bien o servicio recibido por esta, el destino específico que va a recibir y el régimen de deducciones correspondiente a dicho destino. Para mayor dificultad, esta comunicación habría de producirse en tiempo real.

Supuesto que quisiéramos mantener el actual sistema de funcionamiento del tributo, en el que su liquidación se refiere a cada una de las entidades que integran el grupo de manera individual, la

única solución que se nos ocurre a los problemas que se han apuntado en los párrafos anteriores sería que al inicio de cada año se establecieran unos porcentajes provisionales de deducción conforme a los cuales todas y cada una de las entidades dedujeran las cuotas soportadas por bienes y servicios adquiridos a terceros, acompañados de los ajustes correspondientes al final del ejercicio.

Por referencia al ejemplo que venimos siguiendo, lo anterior implicaría lo siguiente:

- 1.º En cuanto a la especificación de las cuotas correspondientes a bienes y servicios utilizados por la entidad 2 y en operaciones con terceros, la entidad 1 debería utilizar el porcentaje o criterio usado el año anterior, regularizándolo al final del año. En este caso, ello implicaría la utilización como provisional del porcentaje del 50 por 100, corrigiéndolo a final de año si fuera necesario. Dicho sea de paso, no parece que en la actualidad sea muy distinta la praxis de las entidades que están aplicando el régimen especial de grupos en su configuración vigente.
- 2.º Determinada la parte en la que los bienes y servicios adquiridos a terceros por la entidad 1 pero que se usan por la entidad 2, el IVA soportado por los mismos habría de deducirse en el porcentaje común de prorrata correspondiente a la entidad 2, que en este caso es del 40 por 100, sin perjuicio de su regularización a final de año.

En el supuesto que manejamos, esto implicaría que de los 525 euros que corresponden a las operaciones intragrupo, durante el año se habrían deducido el 40 por 100, esto es, 210 euros. El IVA realmente deducible por este uso habría de ser de 199,5 euros ($84 + 52,5 + 63 = 199,5$), por lo que a final de año procedería la realización de un ajuste de -10,5 euros.

- 3.º Finalmente, los ajustes en función de los usos específicos correspondientes a la aplicación de la regla de prorrata especial deberían efectuarse caso a caso, tal y como impone su propia técnica de funcionamiento.

Huelga señalar que los ajustes que se han descrito pueden ser una labor ardua, aunque quizá no muy distinta de la que se realiza cuando se aplica el régimen de consolidación en el IS.

Es muy importante insistir en que las anteriores consideraciones se han hecho en un entorno en el que las **operaciones intragrupo** se consideran **fuera del ámbito de aplicación del impuesto**, esto es, se califican como operaciones no sujetas al tributo y sin ningún tipo de efecto en cuanto a su exacción, tanto en lo que se refiere al IVA devengado como al soportado deducible.

iii. El grupo como sujeto pasivo único

En el epígrafe anterior partimos de la no sujeción de las operaciones intragrupo pero referimos la liquidación del impuesto a cada una de las entidades que integran el grupo. La alternativa a lo anterior sería la referencia de la total actividad liquidatoria a la cabecera del grupo, acudiendo a la ficción de que el grupo es un **sujeto pasivo único** en nombre del cual actúa su entidad dominante. En cierto modo, se trataría de instaurar en el IVA algo equivalente al régimen de consolidación fiscal

vigente en el Impuesto sobre Sociedades, en el que se constituye una entidad a la que, a pesar de carecer de personalidad jurídica, se le atribuye la condición de sujeto pasivo del impuesto. Esta técnica tampoco es ajena al IVA, tributo en el que, como es sabido, comunidades de bienes y entidades similares son sujetos pasivos en cuanto realicen, por sí mismas, actividades empresariales o profesionales, tal y como dispone el artículo 84.tres de la LIVA.

De acudir a esta ficción, la deducción de cualquiera de las cuotas soportadas por las entidades integrantes del grupo se realizaría por este y por referencia a los parámetros del mismo, considerado como una única unidad económica.

Por referencia, de nuevo, al ejemplo que venimos comentando, lo anterior supondría que la deducción de las cuotas soportadas por las entidades 1 y 2 por operaciones procedentes de terceros habría de referirse al grupo y efectuarse en función de la naturaleza de las operaciones efectuadas por estas entidades con terceros. En particular, y por lo que se refiere a las cuotas soportadas por la entidad 1 por bienes y servicios que, en última instancia, redundan en operaciones que la entidad 2 realiza con terceros, el esquema al que habría que acudir es el mismo que se ha señalado en el epígrafe anterior. Los problemas de aplicación práctica son también los mismos, sin embargo, se evitarían las dificultades de la comunicación de información entre entidades que, sea en tiempo real, sea a final de año, hemos señalado. Esta razón, junto con la proximidad que este sistema ofrecería frente a lo que realmente supone la consideración de las entidades del grupo como un sujeto pasivo único, reseñadas, a estos efectos, en la sentencia Amplisientífica, que ya hemos referido, nos hacen decantarnos por este sistema. En él, la **liquidación** del impuesto **se referiría al grupo**, el cual, como tal, habría de considerarse como sujeto pasivo del impuesto.

La deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios adquiridos a terceros se practicaría, siempre por referencia al grupo, en función de los parámetros resultantes de las operaciones realizadas por el conjunto de las entidades integrantes del mismo. Esto implicaría, por referencia al ejemplo que venimos usando como referencia, que con el conjunto de las operaciones efectuadas con terceros, tanto por la entidad 1 como por la entidad 2, habrían de determinarse los sectores diferenciados de la actividad y las prorratas, general o especial, aplicables dentro de ellos. Igualmente, sería por referencia al conjunto de entidades como debería calcularse la prorrata común, aplicable al total de todas ellas.

La aplicación de **porcentajes provisionales** a lo largo del ejercicio, acompañados de los ajustes correspondientes al final del mismo, a los que hemos hecho referencia al final del epígrafe anterior debería ser trasladable, especialmente si se pretende que la liquidación del impuesto, que habría de realizarse con periodicidad mensual, sea factible.

Un elemento más que se podría suscitar en este contexto es si tiene lógica que, en aplicación de un régimen que, de uno u otro modo, ha de procurar un cierto seguimiento del uso de los bienes y servicios adquiridos para concretar, en función del mismo, el derecho a la deducción del IVA soportado por ellos, se mantenga no obstante **la prorrata general** como régimen común de cuantificación de deducciones.

De entrada, nada se opone a que así sea, especialmente cuando este es el régimen general de deducción que configura nuestra norma; no obstante, resulta chocante que el seguimiento en el uso de los bienes y servicios al que hay que acudir para cuantificar adecuadamente el derecho a la deducción, especialmente si la actuación intragrupo se compagina con la actuación frente a terceros, se culmine con una deducción a prorrata que, por sencilla, no deja de ser un procedimiento forfatorio o aproximativo. Por coherencia, no estaría de más que, siendo aplicable un régimen de grupos, fuera obligatoria la opción por la prorrata especial (más allá de la obligatoriedad que establece el art. 103.dos.2.º LIVA para ciertos casos).

De nuevo, las consideraciones anteriores habrían de realizarse en el bien entendido de que las **operaciones intragrupo** se sitúan **fuera del ámbito de aplicación del impuesto**, careciendo por completo de efectos en lo que se refiere a la cuantificación del derecho a la deducción.

Hay un último elemento que se debe tener en cuenta y que, por la forma en la que opera la mecánica de funcionamiento del IVA, puede ser relevante: **las relaciones con terceros**.

Como es sabido, la gestión del IVA no solo abarca las obligaciones de declaración e ingreso que incumben a los sujetos pasivos, también incide en el modo en que se sustancian las operaciones mercantiles, ello a través del instituto de la repercusión de la cuota tributaria y la expedición de factura, cuya trascendencia, por otra parte, supera lo meramente tributario.

Con este factor en juego, un régimen que no afecte a la forma en la que se relacionan los operadores, manteniendo la naturaleza y características de las operaciones entre empresarios o profesionales en los mismos términos que si no existiera el régimen especial, sería preferible. El régimen especial únicamente afectaría a las operaciones intragrupo y a la exacción del tributo por referencia a las entidades incluidas en el grupo.

Salvado el inconveniente de que existiera un número de identificación fiscal único para el grupo, nada se opone a que la consideración de las entidades del grupo como un sujeto único surta efectos únicamente a lo que se refiere a las relaciones internas o entre ellas y a la forma en la que el grupo se relaciona con la Administración tributaria, sin afectar a las relaciones mercantiles.

iv. El tratamiento de los bienes de inversión

Cualquiera que sea la configuración a la que se acuda, un problema que hay que afrontar en régimen de grupos es el tratamiento de los **bienes de inversión**, entendiendo como tales aquellos para los cuales la incorporación de su coste al proceso productivo se demora a más de un año. A estos efectos, los problemas que se suscitan, como ya vimos, son dos, relativos, respectivamente, a lo que ha de considerarse como bien de inversión y a su incidencia en la existencia de un régimen de grupos en IVA.

El problema de los **intangibles** ya fue analizado, por lo que no abundaremos en él, aunque no dejaremos de insistir en lo conveniente que sería hacer uso de lo dispuesto por la Directiva

2006/112/CE en su artículo 190, ampliando el concepto para incluir en él a las prestaciones de servicios –intangibles– que hagan funciones equivalentes a las de un bien corporal de inversión. Se trata, como indicábamos, de un problema que trae causa de la relativa obsolescencia de la norma general en este particular.

Otro tanto cabe decir del **periodo de regularización** de las cuotas soportadas por bienes de inversión y las distorsiones que se pueden producir como consecuencia de la diferencia que hay entre dicho periodo y el ritmo al que dichos costes se incorporan a los precios. En un contexto de no sujeción de las operaciones intragrupo, probablemente los problemas que se susciten sean distintos de los existentes en la configuración actual del grupo; no obstante, sería conveniente una mejor coordinación de la norma con la realidad de las operaciones. En este ámbito, una ampliación del periodo de regularización que lo aproximase al ritmo real de incorporación a precios del coste de los bienes de inversión sería conveniente a estos efectos. Es importante señalar que dicha ampliación es compatible con la Directiva 2006/112/CE, que admite un plazo de hasta 20 años para los bienes de inversión que sean inmuebles (art. 187).

v. Operaciones con origen o destino fuera del TAI

En su configuración actual, el régimen especial de grupos no incluye las operaciones que se sustancian entre diferentes jurisdicciones fiscales. Más estrictamente, lo que no cabe es la inclusión en el grupo de entidades no establecidas en el TAI.

Esta exclusión, que es clara en la directiva, puede suscitar problemas en **procesos de integración transnacional** que den lugar a grupos de entidades establecidos en varios países, los cuales, en cuanto comprendan entidades que tengan limitado su derecho a la deducción, pueden ver seriamente complicada su operativa.

De suyo, nada se opone a que las mismas consideraciones que se han hecho en los epígrafes anteriores se trasladen a operaciones realizadas entre entidades que, pertenecientes a un mismo grupo, se hallen establecidas en diferentes Estados comunitarios; sin embargo, ello parte de una hipótesis, que es la de que los sistemas para la cuantificación del derecho a la deducción en los distintos Estados comunitarios son equivalentes. Como es sabido, esta hipótesis es falsa. De entrada, el artículo 173.2 de la Directiva 2006/112/CE confiere varias facultades a los Estados miembros que van desde la aplicación de un sistema de prorratea en lugar de la deducción en función del uso específico de cada bien o servicio adquirido, como ocurre en España, hasta lo contrario, como es la deducción del total de las cuotas soportadas en función del uso real de los bienes o servicios, sin aplicación de la regla de prorratea, como ocurre en Alemania. Si a ello le añadimos que la propia configuración de las exenciones, especialmente en algunos casos, diverge de unos Estados a otros y que la forma en la que se cuantifica su impacto tampoco es una cuestión pacífica, se puede concluir que el derecho a la deducción, para las entidades con limitaciones en el mismo, es un ámbito de relativa divergencia entre los diferentes miembros de la Unión Europea. No parece fácil, pues, que las consideraciones que han hecho en los epígrafes anteriores, de suyo ya complejas, se puedan trasladar al ámbito de las operaciones transnacionales.

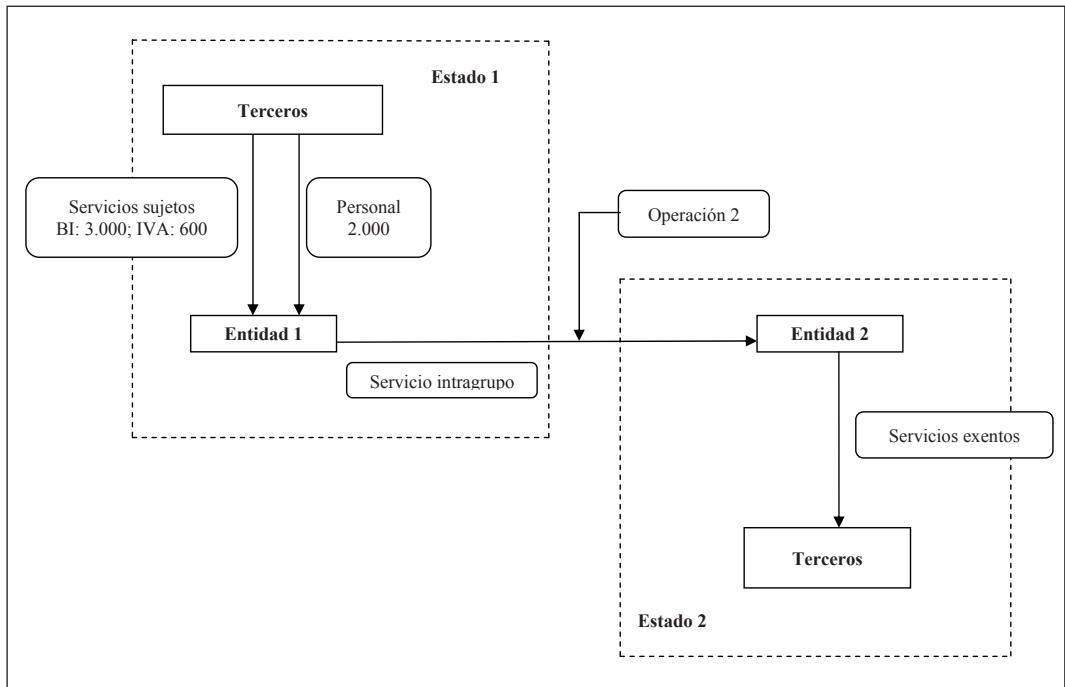
Adicionalmente, y por lo que se refiere a la consideración de las entidades integrantes del grupo como un **sujeto pasivo único**, no parece que la misma sea fácilmente compatible con la atribución de la potestad para la recaudación del IVA a los Estados comunitarios. Si los grupos de empresas integrados por sujetos pasivos establecidos en diferentes Estados comunitarios presentasen sus auto-liquidaciones en uno solo, que cabe entender que sería el de establecimiento de la matriz, se suscitarían, además de los relativos a los aspectos técnicos, que ya hemos indicado, problemas para la atribución o reparto de la recaudación que no parecen de fácil solución (el estado de la discusión de la propuesta sobre base imponible común consolidada en el Impuesto sobre Sociedades es ilustrativo de lo dificultoso del empeño).

En estos términos, una opción que permitiría conciliar la existencia de regímenes de grupos a nivel nacional con la realidad de la existencia de grupos transnacionales en la Unión Europea podría ser el **mantenimiento de la sujeción** de las operaciones intragrupo cuando se realizan entre empresarios o profesionales establecidos en diferentes Estados de la Unión Europea, aunque combinada con una regla especial de base imponible del tenor de la que se contiene en la actualidad en el artículo 163 octies.uno de la LIVA, esto es, limitada al coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización, siempre que por dichos bienes y servicios se hubiera soportado el tributo. Esta regla de sujeción habría de combinarse con la aplicación de las normas vigentes en cuanto a la localización de las prestaciones de servicios y, en particular, con la tributación en destino de la generalidad de las mismas (arts. 44 Directiva 2006/112/CE o 69.uno.1.º LIVA). Para otras operaciones, la regla de localización aplicable sería, en buena lógica, la que correspondiera según su naturaleza.

De este modo, las cuotas se trasladarían a los Estados de destino, en los que recibirían el tratamiento correspondiente, pero sin que la citada traslación generase valor añadido en lo que a la exacción del tributo se refiere.

Por lo demás, estas operaciones, excluidas de la no sujeción de las operaciones intragrupo internas, habrían de incidir en los parámetros internos del **derecho a la deducción** en las mismas condiciones que el resto de operaciones efectuadas con terceros, estas últimas sujetas y no exentas, en los términos que establece ya en la actualidad el artículo 94.uno.2.º de la LIVA. Nótese que la evitación de disfunciones a estos efectos pasaría por la no exención de las citadas operaciones, garantizándose de este modo su tratamiento como operaciones generadoras del derecho a la deducción en los términos que ya hemos indicado.

Para ilustrar las anteriores consideraciones, supondremos un esquema en el que dos entidades, integrantes del mismo grupo, se encuentran establecidas en Estados distintos e intercambian prestaciones entre ellas. Por simplicidad, supondremos que el tipo impositivo aplicable es el 20 por 100.



La operación 2 sería 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 artículo 69.uno.1.º de la LIVA –44 Directiva 2006/112/CE–, 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. Siendo aplicables las reglas generales de base imponible, el valor añadido correspondiente a esta operación se pondría de manifiesto y resultaría gravado, aunque en el Estado de destino de la operación, resultando la cuota resultante deducible en función de los parámetros de deducción de la entidad 2, lo cual, en este caso, conduciría a la no deducibilidad de dicha cuota.

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 combinado con dos elementos, que serían la sujeción de las operaciones en condiciones de normalidad, ello en cuanto a la citada sujeción y también en cuanto a su localización, y la aplicación a las mismas de una regla especial de base imponible que la limitase al coste de los bienes y servicios utilizados, directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización.

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 3.000 euros, por lo que la cuota sería de 600 euros (el 20% de 3.000 euros, supuesto un tipo del 20%).

En la base imponible de la operación no se incluirían ni el margen comercial, ya que no se trata de una partida de coste, ni los costes de personal, no sujetos al tributo.

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.

Es importante señalar que, 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. 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).

No puede ocultarse que esta posibilidad suscitaría los mismos problemas que ya conocemos en la aplicación de esta «originalidad» de la norma española y que, en algunas ocasiones, no encuentran fácil solución; sin embargo, puede ser una salida para la imposibilidad que hay en la actualidad de conciliar el modelo de liquidación del IVA y sus particularidades en la Unión Europea con la existencia de grupos integrados por empresas establecidas en diferentes Estados de la Unión.

Esta posibilidad, que en la actualidad no tiene encaje en la Directiva 2006/112/CE, requeriría la modificación de la misma, por lo que no cabe considerarla más que como una propuesta, complementaria, por otra parte, del régimen de las operaciones interiores, con cuya no sujeción al tributo debería poder compaginarse.

c. La gestión del impuesto y las obligaciones formales: en particular, los sistemas de información analíticos

Como ya dijimos, la gestión tributaria tiene una especial relevancia en lo que al IVA se refiere, y ello tanto por la importancia que tienen las relaciones con terceros como por el papel que cumplen las obligaciones formales. Esta relevancia, como también indicamos, es lo que probablemente explica lo peculiar del régimen especial existente en nuestro país. Lo que podría plantearse, a la luz de las consideraciones hechas en los epígrafes anteriores, es hasta qué punto esta relativa peculiaridad del IVA podría interferir en el diseño de un régimen de grupos más cercano a lo que parecen indicar las normas comunitarias.

En este sentido, y mantenidas las relaciones con terceros como si las entidades del grupo no aplicaran el régimen especial, la referencia del total de magnitudes del tributo a una **autoliquidación agregada o consolidada**, que habría de presentar por parte de la entidad dominante en tanto que representante legal del grupo, parece que es la única opción razonable o viable. En buena lógica, esta liquidación habría de completarse con algún tipo de comunicación o declaración individual por parte de las entidades integrantes del grupo, aunque es dudoso el alcance que la misma habría de tener, especialmente si tenemos en cuenta que la determinación de las cuotas deducibles ha de realizarse por referencia al grupo.

Es importante matizar que los grupos de empresas que no optasen por este nivel avanzado del régimen especial o auténtico régimen de consolidación fiscal en el IVA habrían de mantenerse en el actual modelo gestor, en el que las autoliquidaciones del tributo son individuales, con la única peculiaridad de que sus saldos se vuelcan a una autoliquidación agregada, cuyo saldo conjunto es el que se hace efectivo ante la Administración tributaria. La referencia directa de la liquidación del IVA al grupo únicamente sería aplicable a los grupos de entidades que optasen por el nivel avanzado o régimen de consolidación en el IVA.

En cualquiera de los sistemas que se han ofrecido en los epígrafes anteriores, se manifiesta la necesidad de hacer un relativo **seguimiento del uso de los bienes y servicios** que, adquiridos por unas entidades del grupo, acaban siendo utilizados por otras en la realización de operaciones con terceros. Este seguimiento, que en la actualidad se concreta en la sujeción de las operaciones intragrupo y su reflejo en un **sistema de información analítica** cuya llevanza se considera como condición necesaria para la opción por el régimen especial, habría de mantenerse igualmente aunque se dispusiera la no sujeción de estas operaciones. Es obvio, no obstante, que su alcance sería distinto.

Declarada la no sujeción de las operaciones intragrupo, lo que habría de reflejarse en este sistema de información analítica es el destino de los bienes y servicios por cuya adquisición se soporta el IVA, propiciando la determinación de su régimen de deducciones en función de dicho destino. Adicionalmente, cabe entender que en el sistema de información habría que plasmar su uso en operaciones con terceros y, de haber bienes de inversión, las regularizaciones practicadas respecto a las cuotas soportadas por ellos.

Lo anterior debería compaginarse con la opción, que debería mantenerse, de que el nivel básico del régimen especial se configure como una suerte de cuenta corriente tributaria, conservando el modelo de gestión existente en la actualidad, que parece haber demostrado su operatividad.

En buena lógica, en un planteamiento *de lege ferenda* debería aprovecharse la ocasión para corregir disfunciones como el régimen de sanciones que configura la norma a estos efectos, a todas luces desproporcionado, o el de recargos por extemporaneidad, cuya configuración en la norma es confusa.

IV. CONCLUSIONES

En el Documento COM(2009) 325 final la Comisión Europea señala como una de las razones de ser del régimen especial de grupos la simplificación. A la vista de las anteriores páginas o, lo que es más importante, a la vista de la aplicación real y efectiva de cualquiera de los regímenes de grupos existentes en Europa a los grupos que realizan operaciones que limitan el derecho a la deducción, básicamente, financieros y aseguradores, no parece exagerado afirmar que la Comisión peca de inocente. La exacción del IVA, referida a grupos empresariales con limitaciones en su derecho a la deducción del IVA soportado necesariamente ha de ser una **cuestión compleja**, se configuren los regímenes de grupo como se configuren. Aún así, el grado de complejidad al que se puede inducir por parte del legislador es variable.

Hasta hace relativamente poco tiempo, no existía un régimen de consolidación fiscal o de grupos en nuestro país que facilitase la exacción del IVA para los grupos de empresas. Ahora lo tenemos y eso, por sí mismo, ya es un valor. El régimen instaurado en nuestro país tiene, igualmente, algunas características que lo hacen especialmente atractivo, especialmente en lo que se refiere a su nivel básico; no obstante, suscita dudas, sobre todo cuando se opta por su nivel avanzado.

La conservación de estos elementos positivos debería considerarse como un valor irrenunciable en cualquier evolución normativa, para lo cual la diferente concepción de los dos niveles con los que se articula el régimen especial en nuestro país es un aspecto de gran utilidad. En este sentido, la evolución que se suscita necesariamente habría de limitarse al nivel avanzado del régimen especial.

Sin embargo, el régimen de grupos existente en nuestro país se aleja de lo dispuesto por la Directiva 2006/112/CE, que parece regular algo más semejante al régimen de consolidación fiscal existente en el Impuesto sobre Sociedades, en el que las entidades que integran el grupo se consideran como un sujeto pasivo único. Es imposible erradicar esas dudas y evitar que surjan otras. Como decíamos, la combinación grupo empresarial y entidades con limitaciones en el derecho a la deducción, con todo lo que ello implica, conduce inevitablemente a la complejidad; sin embargo, ello no debería oponerse al diseño de un régimen de grupos más cercano a lo dispuesto por la directiva y a la imposición directa. Con todo, en este diseño, sería importante la incorporación de los elementos positivos a los que antes nos hemos referido e incluso su utilización para la ampliación del espectro del régimen especial, dando cobertura a procesos de integración transnacional.