

El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA

Antonio Pastor Bobadilla

Gestor Administrativo y Asesor Fiscal (*)

RESUMEN

En este breve artículo se define el Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IVA introducido por la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006. En España entró en vigor el 1 de enero de 2008 creándose el Capítulo IX en el Título IX referente a Regímenes Especiales.

Lo fundamental del régimen es la posibilidad de considerar como un único sujeto pasivo al Grupo de Entidades, con objeto de eliminar posibles distorsiones impositivas.

ABSTRACT

This brief article defines the Special Scheme for Groups of Entities in VAT, introduced by Directive 2006/112/EC of 28 November 2006. In Spain, it came into effect on January 1, 2008, creating Chapter IX in Title IX concerning Special VAT Regimes.

The key feature of this scheme is the possibility of treating a group of entities as a single taxable person, in order to eliminate potential tax distortions.

1-Definición del régimen

Este régimen de IVA se caracteriza por ser un régimen especial y a la vez voluntario. Esto es, se puede aplicar, siempre que así lo decidan los empresarios o profesionales que formen parte del grupo de entidades. (artículo 163 quinquies de la LIVA)

Por este motivo, se requiere que nadie pueda formar parte de dos grupos de entidades distintos.

Esta voluntariedad viene a revelar que una cosa es la consolidación contable y lo que se decida hacer en el Impuesto de Sociedades, y otra, la voluntad de tributar en este régimen del IVA, que no es más que la voluntad de consolidar en este impuesto indirecto.

Grupo de entidades.

Para comprender lo anterior es preciso definir que es un grupo de entidades.

En un grupo de entidades existe una entidad dominante y unas entidades que de ella dependen.

1-La entidad dominante será aquella con personalidad jurídica propia que tenga una participación directa o indirecta de al menos un 50 por 100 en el capital social de otras entidades, siempre que dicha participación se mantenga durante todo el año natural de aplicación del régimen.

Esto es así, porque desde el 1 de enero de 2015 (reforma introducida por Ley 28/2014, de 27 de noviembre) se requiere que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, como se verá.

Va de suyo que la entidad dominante no debe ser, a su vez, dependiente de otra entidad establecida en el TAI español que reúna los mismos requisitos.

A modo de resumen: Personalidad jurídica propia, control efectivo de la entidades, que tenga participación durante al menos un año y que no sea dependiente de ninguna otra.

2-Las entidades dependientes son aquellas que tienen la vinculación contemplada en la Ley.

- Vinculación financiera: Como hemos visto anteriormente cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.
- Vinculación económica: Debe existir una misma actividad económica, o al menos, que de ser distintas, resulten dichas actividades complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
- Vinculación organizativa: En las entidades del grupo debe existir una dirección común.

Por otro lado, también se presumirá que existe vinculación financiera cuando, sin cumplir los requisitos propios, se concurra en una vinculación económica y organizativa.

En definitiva para poder considerar un grupo de entidades como tal en el Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá existir un vínculo financiero, económico y organizativo entre una entidad dominante y una entidad dependiente, todas ellas actuando en el territorio de aplicación del impuesto.

Carácter voluntario

La norma del IVA determina que es un régimen opcional y voluntario, pero es preciso que cumplan con los requisitos expuestos en la ley y las entidades deben tener una vinculación en tres aspectos.

- Vinculación financiera: la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tiene el control efectivo sobre las mismas
- Vinculación económica: las entidades del grupo realizan una misma actividad económica o, realizando actividades distintas, resultan complementarias o contribuyen a la realización de las mismas.
- Vinculación organizativa: existe una dirección común en las entidades del grupo.

Siendo así, cada entidad del grupo, en concreto sus consejos de administración deben tomar la decisión antes del inicio del primer año natural de aplicación del régimen.

Una vez adoptada formalmente la decisión se comunicará a la Agencia Tributaria, mediante modelo 039, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deban surtir efecto las opciones o renunciaciones.

Puede verse la Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 039 de Comunicación de datos, relativa al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Renuncia al régimen

La voluntariedad implica capacidad de renuncia. En caso de renuncia al régimen deberá ser efectuada, mediante el modelo 039 presentado a la Agencia Tributaria, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año en que deba surtir efecto.

Esta renuncia tendrá una validez de tres años.

Exclusión del régimen.

La Administración puede excluir la aplicación de este régimen cuando:

- Se concurre con alguna de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta.
- Se incumpla con las obligaciones del apartado Cuatro del art. 163 nonies. Por ejemplo la obligación de confección y conservación del sistema de información específico de este régimen con contabilidad analítica.

El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades, producirá efecto en el período de liquidación en que concurre alguna de las circunstancias contempladas.

Además se relaciona una serie de infracciones tributarias específicas en el apartado Siete del citado art. 163 nonies.

2-Contenido y Modalidades del Régimen

De una lectura pausada de la Ley del IVA, aunque la norma no lo exprese con claridad, se puede inferir que existen si no dos modalidades, sí al menos dos formas distintas de tributar.

Modalidad normal

Cada entidad que forma parte del grupo aplica el IVA de forma individual e independiente respecto de todas sus operaciones.

Esto es, presenta sus autoliquidaciones individuales, con periodicidad mensual, en las que determina su resultado a ingresar o a compensar. Este resultado se integrará en una autoliquidación agregada del grupo.

Nota: El resultado del modelo 322 no saldrá a ingresar, a devolver o a compensar, sino que se integra en la autoliquidación agregada del grupo, en el modelo 353.

Si el resultado de la autoliquidación agregada del grupo es a ingresar, el ingreso debe efectuarlo la entidad dominante.

Si el resultado es a devolver, podrá solicitar la devolución, o la compensación en su caso, la entidad dominante, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales de las entidades dependientes que originaron la devolución.

Modalidad avanzada

Esta modalidad, si así se adopta por los Consejos de Administración de las entidades, deberá comunicarse de forma expresa por la entidad dominante, mediante el modelo 039.

La validez de esta opción será al menos de un año, y si nada cambia, se entenderá tácitamente prorrogada.

El contenido de esta modalidad consiste en que la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el TAI español entre entidades de un mismo grupo que tribute en el REGE estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.

Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes.

Con ello vemos que cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

Las operaciones entre entidades de un mismo grupo que apliquen el REGE constituirán, a la hora de deducir, un sector diferenciado de la actividad. Esto conlleva a que de forma obligatoria se aplicará la regla de prorrata especial.

Se entienden a estos afectos por sector diferenciado de las operaciones intragrupo, los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el impuesto, siendo tales cuotas soportadas íntegramente deducibles.

Como se puede apreciar:

- No hay valor añadido entre operaciones entre entidades del grupo, evitando efecto cascada y reduciéndose la carga tributaria en este tipo de operaciones internas
- Permite renunciar a ciertas exenciones del art. 20 LIVA para las operaciones realizadas entre entidades del grupo.
- Obliga a estas entidades a quedar sujetas a la prorrata especial respecto a las operaciones realizadas fuera del grupo. De este modo, al no existir prorrata general, se mejora la capacidad de deducción, puesto que casi todas las operaciones intragrupo son deducibles (sobre todo si ejercitan la opción de renuncia a las exenciones limitadas).

Otro aspecto relevante de este régimen especial, en su nivel avanzado, es la posibilidad de renunciar a determinadas exenciones previstas en el artículo 20 de la Ley del IVA para las operaciones realizadas entre entidades del grupo. Además, estas entidades quedan sujetas de forma obligatoria a la prorrata especial respecto de las operaciones realizadas fuera del grupo.

El nivel avanzado beneficia especialmente a los grupos de empresas que realizan operaciones entre entidades del propio grupo y que no pueden deducir el 100% del IVA, es decir, aquellas que están en situación de prorrata o con limitaciones en el derecho a deducción.

Para la aplicación de este nivel avanzado resulta necesario disponer de una contabilidad analítica, que permita identificar correctamente los costes asociados a cada operación. Por este motivo, suele ser recomendable contar con el apoyo de una asesoría especializada en materia contable y fiscal.

3-Normativa aplicable.

El régimen especial del grupo de entidades se regula en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), estando recogido su desarrollo reglamentario en el capítulo VII del título VIII del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Conclusión

Con este régimen el grupo de entidades, sobre todo en la modalidad avanzada, mejora la liquidez al no tener que financiar el IVA de los servicios prestados entre sus propias entidades.

En la modalidad normal, el grupo optimiza sus recursos en relación con las cantidades relativas al IVA.

Igualmente, se beneficia de la deducción del impuesto soportado de terceros. Esto es porque se pueden imputar cuotas soportadas de manera indirecta al sector diferenciado de las operaciones intragrupo.

No obstante la aplicación de este régimen conlleva un conocimiento analítico de todas las operaciones y aumentan las exigencias de carácter formal.

Como se sabe desde el año 2008, el evidente paralelismo entre los regímenes de tributación en grupo del Impuesto sobre Sociedades y este de entidades del IVA trajo consigo un tratamiento y desarrollo homogéneos, a los efectos del control tributario. Esto ha provocado la introducción de la letra h) en el art 181. 1. En ella se hace responsable a entidad dominante.

Por este motivo, es preciso que estas notas resumidas puedan ser complementadas con una surtida doctrina creada en torno al régimen.

(*) Antonio Pastor Bobadilla, es Gestor Administrativo y Máster en Asesoría Fiscal y Dirección Contable Financiera de la Empresa. Su larga trayectoria como asesor fiscal, no se circunscribe sólo al asesoramiento. Escribe regularmente en blogs y ha publicado varios libros de Derecho Tributario.