

EL RÉGIMEN DE GRUPOS DE ENTIDADES EN EL IVA Y SU APLICACIÓN A LAS FUNDACIONES

JUAN FRANCH FLUXÁ

*Profesor Contratado Doctor.
Universidad de las Islas Baleares*

Extracto:

ESTE artículo tiene como punto de partida la doctrina administrativa sobre la aplicación del régimen especial del grupo de entidades previsto en el IVA. Concretamente las consultas estudiadas analizan supuestos en los que existen fundaciones que forman parte del grupo. El comentario se centra en la definición del grupo y su configuración, reflexionando, fundamentalmente, sobre la integración de las fundaciones y el ámbito de aplicación subjetivo del citado régimen.

Palabras clave: IVA, grupos de entidades y fundaciones.

VAT GROUPING SCOPE AND FOUNDATIONS

JUAN FRANCH FLUXÁ

*Profesor Contratado Doctor.
Universidad de las Islas Baleares*

Abstract:

THIS paper is based on the administrative doctrine on the application of the special regime for groups of entities under VAT. Specifically, the study analyzed answers given by the Tax Administration to three written tax questions in which there are foundations as a part of the group. The commentary focuses on the definition of the group and its configuration, reflecting mainly on the integration of foundations and the subjective scope of the VAT grouping regime.

Keyword: VAT, VAT grouping and foundations.

Sumario

1. Introducción.
2. Supuesto práctico resuelto.
3. Aplicación del régimen: ámbito subjetivo.
4. Las fundaciones que integran un grupo de entidades: consecuencias derivadas de la postura administrativa.
5. Conclusión final.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende analizar las resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT) (SG de impuestos sobre el consumo) a las Consultas de 30 de noviembre de 2009 [V2642/2009 (NFC036665)], de 16 de mayo de 2008 [V0988/2008 (NFC029879)] y de 10 de diciembre de 2007 [V2651/2007 (NFC028015)]. Todas ellas abordan el régimen de grupos previsto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido («régimen especial del grupo de entidades»), que entró en vigor el 1 de enero de 2008. Debemos advertir que, por sus características, el objetivo de este trabajo no consiste en analizar en profundidad el citado régimen, sino únicamente realizar unas reflexiones sobre aquellas cuestiones que son objeto de atención por parte del citado centro directivo.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante LIVA), ha sido modificada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que transpone dicho régimen, previsto por el Derecho comunitario y que, con anterioridad, ya fue adoptado por otros Estados miembros (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido). Entre sus preceptos, y siguiendo el contenido de las consultas, conviene destacar el artículo 163 quinquies de la LIVA que, en su apartado primero, indica: «Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radique en el territorio de aplicación del impuesto. Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades».

Este precepto regula los requisitos subjetivos para formar parte del grupo, que se articulan sobre los dos elementos que originan las contestaciones a analizar: la relación de dominación-dependencia para determinar la configuración del grupo y, en segundo lugar, la condición de empresario o profesional para formar parte de un grupo de entidades.

2. SUPUESTO PRÁCTICO RESUELTO

Las tres resoluciones se plantean sobre la misma cuestión: la posibilidad de que fundaciones que gestionan parte del patrimonio de las cajas de ahorros puedan ser consideradas entidades dependientes a los efectos de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades. En los tres casos planteados las fundaciones se presentan como entidades dependientes de las cajas de ahorros. Las consultas no explicitan los motivos para solicitar la aplicación de este régimen, por el que las entidades que lo integran deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la LIVA,

con excepción del pago de la deuda tributaria o la solicitud de compensación o devolución, que constituye uno de los rasgos principales de este régimen especial.

3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN: ÁMBITO SUBJETIVO

Debemos recordar que el régimen previsto en el IVA presenta similitudes –pero también notorias particularidades– respecto al régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades (IS). No en cuanto a las relaciones de dependencia y dominio que, como se ha generalizado en nuestro ordenamiento, se determinan también a partir del requisito de control. De este modo, la LIVA señala en el mencionado artículo 163 quinquies, tres que se «considerará como entidad dependiente aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior». Estos apartados hacen referencia a una participación permanente y mayoritaria sobre las dominadas. Del mismo modo que ocurre en el IS, se exige que dicha participación se mantenga durante todo el ejercicio, pero se rebaja considerablemente el umbral de control al 50 por 100.

Ninguna de las consultas analiza cuestiones que la parquedad del texto legislativo deja sin resolver. En primer lugar, no se pronuncia sobre el tipo de acciones que deben computarse para determinar el porcentaje de participación (acciones ordinarias, sin voto...); o bien, en materia de participaciones indirectas, parece que debemos atender a lo previsto en la LIS y algunas de las contestaciones que, en dicho ámbito, resuelven dicha cuestión, como por ejemplo la contestación de 15 de marzo de 2002 [núm. 438/2002 (NFC016193)].

La propia participación en el capital es la circunstancia que permite que una entidad de tipo fundacional pudiese ser sociedad dominada, como se plantea en dichos casos. Esta circunstancia impide, a diferencia de las normas mercantiles, que una persona física pueda formar parte del grupo de entidades.

Ésta es la cuestión que resuelve con carácter principal la DGT. Al respecto debe tenerse presente la flexibilidad que caracteriza este régimen frente a la consolidación prevista en el IS. Ello es así porque los propios sujetos pasivos no solamente deciden si aplican el régimen, sino también qué entidades del grupo lo aplican. En otras palabras, una vez verificado el cumplimiento de los requisitos legales cada una de las sociedades que lo conforman debe optar individualmente por la aplicación del régimen especial mediante acuerdo adoptado por su consejo de administración u órgano equivalente. En el caso de la consolidación fiscal es suficiente que la dominante adopte la decisión de aplicar el régimen previsto en el IS que, de manera automática, se aplicará a todas las sociedades que reúnan los requisitos exigidos para integrarse en el perímetro de consolidación.

Es ya sabido que en el ámbito tributario la definición legal del grupo se describe a partir de la posición de dominante y dominada. De este modo, se considera grupo al conjunto formado por una sociedad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del IVA (art. 163 quinquies, uno). Cabe hacer mención, como señalan las tres resoluciones, que la deli-

mitación legal del perímetro subjetivo de las entidades que, en su caso, opten por la aplicación del régimen especial no es equivalente, en cuanto a los requisitos que han de concurrir a tales efectos, para la configuración de la entidad dominante y para la de sus dependientes.

Respecto a las resoluciones que sirven de base para este comentario conviene destacar que la contestación de 30 de noviembre de 2009 homogeneiza y resuelve a una sucesión de interpretaciones que pueden calificarse como oscilantes o incompletas. Así, los razonamientos inicialmente manifestados en la contestación de 10 de diciembre de 2007 son acertadamente anulados. Dicha resolución simplemente indica que la entidad o entidades dependientes habrán de tener, en todo caso, la consideración de empresarios o profesionales a la luz de lo dispuesto de manera específica por el artículo 163 quinquies, tres de la Ley 37/1992. Este precepto se completa con la cláusula general del artículo 5 de la LIVA que determina que personas o entidades se reputarán como empresarios. Como ha puesto de manifiesto, entre muchas otras, la Consulta de 1 de diciembre de 2008 [V2271/2008 (NFC033554)], se entenderán como empresarios aquellas fundaciones que «ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad».

Por su parte, la Consulta de 16 de mayo de 2008 (V0988/2008) permite que una fundación, que se califique como empresario o profesional, sí pueda formar parte de un grupo como dominada cuando reúna los requisitos legalmente previstos. El centro directivo recuerda que las sociedades participadas de manera suficiente para ser consideradas dependientes no pueden ser dominantes.

De este modo no se cuestiona, como tampoco ocurre en la contestación de 30 de noviembre de 2009 (V2642/2009), la condición de empresario de estas entidades que se verifica acudiendo a las definiciones del citado precepto.

Este requisito no ofrece excesivas dudas al centro directivo que supera una discutible interpretación restrictiva de las fundaciones como empresarios (excluyéndolas de la aplicación del comentado régimen). Al respecto procede destacar que el artículo 24 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, permite que las fundaciones puedan realizar actividades industriales, mercantiles o económicas de manera directa o indirecta (cuando su objeto «esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas» o, en segundo lugar, «intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades»). En este sentido, pueden desarrollar actividades económicas en idénticas condiciones que otros operadores, aunque es frecuente que presen servicios que no se cobren al precio de mercado.

4. LAS FUNDACIONES QUE INTEGRAN UN GRUPO DE ENTIDADES: CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA POSTURA ADMINISTRATIVA

Debe afirmarse que la DGT no se desvía de las previsiones legales y modifica sus interpretaciones previas para ajustarse plenamente al tenor literal de la ley sin plantear o mencionar cuestiones

conexas o relacionadas con las que son objeto de consulta. De este modo pueden destacarse las siguientes conclusiones:

- **Primera: supuestos en los que la fundación no puede calificarse como empresario o profesional.** Se ha tratado en otras consultas aquellas situaciones en las que una fundación no interviene en el mercado o no dirige a éste los resultados de su actividad [Consulta de 15 de abril de 2004, núm. 989/2004 (NFC035034)]. La condición de empresario o profesional exigida por la propia LIVA es ratificada por la DGT cuando afirma (en contestación de 30 de noviembre de 2009) que ante la circunstancia de que una fundación pudiera no tener tal consideración se la excluye del grupo de entidades (como entidad dependiente en la cuestión referenciada). Tal exclusión se produce incluso aún reuniendo los demás requisitos subjetivos exigidos por la LIVA en el artículo 163 quinquies. Obviamente, la imposibilidad de formar parte del grupo conlleva no poder tomar decisiones sobre la aplicación del citado régimen, pues exige que las entidades dominantes sean «empresarios o profesionales» y las dependientes constituyan «un empresario o profesional distinto de la entidad dominante».
- **Segunda: fundaciones calificadas como empresarios.** A una fundación se le puede aplicar la calificación jurídica de empresario y, por lo tanto, será sujeto pasivo por el IVA. Especialmente en aquellos casos en los que la fundación actúa como un operador del mercado por desarrollar directamente una actividad económica. Puede ocurrir que la fundación desarrolle distintas actividades y sólo una parte de ellas pueda considerarse como empresarial. En este sentido, como indica la Consulta vinculante de 23 de febrero de 2009 [V0366/2009 (NFC032111)], cuando una fundación, que no tiene naturaleza mercantil, «no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo, y por tanto no podrá deducir cuota alguna soportada por dicho impuesto sino que actúa como un consumidor final respecto del mismo».
- **Tercera: fundaciones que dependen de otras entidades.** Las entidades dependientes de otra no pueden ser dominantes de un grupo. En este sentido la Consulta de 16 de mayo de 2008 (V0988/2008) indica que cuando una fundación –con condición de empresario o profesional– esté participada al menos en el 50 por 100 de su dotación total por una caja de ahorros «no podrá ser dominante de un grupo de entidades al tener la condición de dependiente».
- **Cuarta: la consideración del grupo como empresario o profesional.** Cabe hacer una reflexión que superaría la interpretación literal de la ley que ha sustentado la doctrina administrativa. El supuesto en cuestión consiste en considerar al grupo como empresario o profesional y, sin embargo, que la fundación carezca de tal calificación. Como ya es sabido, el concepto de empresario exige la ordenación de recursos para el desarrollo de la actividad. Así, en Consulta de 5 de octubre de 2006 [V1980/2006 (NFC023925)], la DGT entiende que el sujeto prestador del servicio es la fundación, con independencia de que utilice para ello recursos propios o cedidos. Por lo tanto, si atendemos a la condición de sujeto pasivo puede ocurrir que una fundación pueda integrarse en un grupo que necesariamente debe ser empresario o profesional (obviamente siéndolo su dominante). En este sentido, cabe concluir que la fundación que no sea estrictamente empresario o profesional pero tenga la condición de sujeto pasivo podría optar por incluirse en el grupo de entidades. Para ello basta con que dicha fundación

se dé de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas y desarrolle cualquier tipo de actividad económica (principal o secundaria) en el seno del grupo. Aceptar esta postura supone una interpretación alternativa y totalmente contraria a la que con sus diferentes pronunciamientos está consolidando la DGT al vetar la inclusión de las fundaciones recurriendo complejo concepto de empresario.

5. CONCLUSIÓN FINAL

Entendemos que no plantea ninguna objeción la confirmación de la voluntad del legislador sobre las circunstancias de participación y control que deben darse para ser dominante o dominada de un grupo de entidades. La DGT ratifica la necesidad de que las sociedades del grupo deban reunir la condición de empresario o profesional. Esta exigencia puede cuestionarse; además de sus efectos sobre la integración de fundaciones en el grupo, el cumplimiento de este requisito presenta una especial relevancia para aquellas sociedades *holding* cuyo fin principal es la tenencia de acciones. La doctrina que se está imponiendo sostiene que, aun cumpliendo los requisitos exigidos para ser consideradas como dominantes, no podrían formar un grupo a efectos de IVA. De este modo ya se ha pronunciado previamente la DGT, dando solidez a la postura administrativa que mantiene en las contestaciones comentadas. Así ocurre en Consulta de 5 de noviembre de 2008 [V2051/2008 (NFC031339)] donde al amparo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se afirma que la «entidad operativa E participada al 100% por la entidad consultante aunque tenga carácter mercantil, no tiene la condición de empresario o profesional, ya que al tratarse de una entidad *holding* no realiza operaciones o actividades que permitan atribuirle esta condición». Comprobamos claramente cómo aquellas entidades que no puedan calificarse como sujetos pasivos del IVA deben quedar excluidas del régimen especial comentado, aunque se cumplan todos los requisitos subjetivos exigidos para la aplicación de este régimen especial.