

NÚMERO DE CONSULTA: V0986-15

ÓRGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA DE SALIDA: 27/03/2015

NORMATIVA: Ley 37/1992 art. 163 quinquies a 163 nonies-

DESCRIPCIÓN-HECHOS: El Ayuntamiento consultante es titular del 50 por ciento del capital de una entidad mercantil, sociedad mixta, que tiene encomendada la prestación del servicio municipal de recogida y transporte de residuos sólidos urbanos, limpieza viaria y urbana, de edificios municipales y playas, teniendo la facultad de nombrar al Presidente del Consejo de Administración y a la mayoría de sus componentes.

CUESTION-PLANTEADA: Posibilidad de que el Ayuntamiento pueda acogerse al régimen especial del grupo de entidades como entidad dominante del mismo en el que la entidad participada fuera la entidad dependiente.

CONTESTACION-COMPLETA

1.-El Régimen especial del grupo de entidades se regula en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, 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 (BOE de 31 de diciembre) cuya regulación ha sido modificada, respectivamente, por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre), y el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 20 de diciembre)

Dicha normativa tiene su correlato en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto que dispone lo siguiente:

“Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”.

En relación con los requisitos subjetivos del régimen especial recogido en la Ley 37/1992, el artículo 163 quinquies establece lo siguiente:

“Uno. 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, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.”.

Con dicho planteamiento general, el apartado dos del mismo precepto legal define específicamente qué se considera como entidad dominante, señalando a tales efectos los siguientes requisitos:

“Dos. Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

No obstante lo previsto en el apartado uno anterior, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores.”.

2.- Debe tenerse en cuenta que la nueva redacción del apartado dos del artículo 163 quinquies, dada por la Ley 28/2014 permite desde el 1 de enero de 2015 que una sociedad mercantil que no tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cumplido el resto de los requisitos señalados en la ley pueda tener la consideración de entidad dominante del grupo de entidades.

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, el Tribunal) sentada, entre otras, en su sentencias de 9 de abril de 2013, Comisión Europa contra Irlanda, en el asunto C-85/11, planteada en relación con la regulación del régimen de grupos recogido en la normativa irlandesa que permite, frente al criterio mantenido por la Comisión Europea, que entidades que no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto puedan formar parte de un grupo de entidades, siempre que haya sido reconocido por la legislación nacional aplicable para la regulación del régimen especial, establece en los apartados 46 a 49 de la referida sentencia señalan lo siguiente:

“46 Por consiguiente, no pueden prosperar los argumentos de la Comisión según los cuales, atendiendo al contexto del artículo 11 de la Directiva IVA, éste debe interpretarse en el sentido

de que no pueden ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

47 En tercer lugar, respecto a los objetivos perseguidos por el artículo 11 de la Directiva IVA, de la motivación de la propuesta que condujo a la adopción de la Sexta Directiva se deduce que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de ésta, al que sustituyó el referido artículo 11, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la cualidad de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico.

48 Ahora bien, no se advierte que sea contraria a esos objetivos la posibilidad de que los Estados miembros consideren como un sujeto pasivo único a un grupo de personas que incluya a una o varias personas que puedan carecer individualmente de la condición de sujeto pasivo. Por el contrario, como mantienen Irlanda y los coadyuvantes, no se puede excluir que la presencia dentro de un grupo IVA de tales personas contribuya a una simplificación administrativa tanto para ese grupo como para la Administración tributaria y permita evitar algunos abusos, pudiendo ser esa presencia incluso indispensable para esos fines, si sólo ella acredita el vínculo firme en los órdenes financiero, económico y de organización que debe existir entre las personas que integran dicho grupo para que se les considere como un sujeto pasivo único.

49 Es preciso observar además que, suponiendo que esa misma posibilidad pueda dar lugar a abusos, el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA permite que los Estados miembros adopten todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación del párrafo primero del mismo artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”.

En consecuencia, los Estados miembros pueden establecer en su regulación del régimen del grupo de entidades la posibilidad de que determinadas entidades que no tienen la consideración de empresario o profesional puedan formar parte del grupo en los términos que los mismos determinen.

En consecuencia, haciendo uso de esta facultad, la nueva regulación del régimen del grupo de entidades contenida en la Ley 37/1992 permite que una sociedad mercantil que no actúe como empresario o profesional pueda ser considerada como entidad dominante. No obstante, el legislador no ha hecho extensible esta posibilidad a una Administración Pública como el Ayuntamiento consultante.

En consecuencia, el Ayuntamiento consultante no puede acogerse al régimen especial del grupo de entidades.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.