

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC056675

DGT: 16-11-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3515/2015

SUMARIO:

IAE. Cuota. Coeficiente de ponderación. *Sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva (SGEIC).* El importe neto de la cifra de negocios a considerar a efectos tanto de la aplicación de la exención, como del coeficiente de ponderación, está integrado no solo por los ingresos correspondientes a la actividad económica realizada por el sujeto pasivo que se encuentra gravada por el impuesto, sino también por los ingresos correspondientes al resto de las actividades económicas realizadas por el mismo, incluidas las exentas y, en su caso, por los correspondientes al conjunto de entidades integrantes del grupo. La actividad de las entidades de capital-riesgo (ECR) consiste en financiar a empresas mediante la toma de participaciones temporales en el capital social de las mismas. Las ECR son gestionadas por sociedades gestoras autorizadas (sociedad gestora de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado - SGEIC) y pueden adoptar la forma jurídica de sociedades de capital-riesgo (SCR) o de fondos de capital-riesgo (FCR). Por su parte, las SGEIC son sociedades cuyo objeto social es la gestión de las inversiones de una o varias ECR. Así, en el caso de los FCR, dado que no tienen personalidad jurídica propia, necesitan una sociedad externa que los gestione y represente. La SGEIC, aunque ejerce las facultades de dominio, no es la propietaria del fondo, sino que actúa en nombre de los inversores propietarios de las participaciones del FCR. En el caso de las SCR, pueden optar por ser a su vez su propia sociedad gestora o tener una sociedad gestora externa. El desempeño por las SGEIC de las funciones de gestión y administración de las ECR, o el ejercicio de facultades de dominio de los FCR, no implica necesariamente que las SGEIC formen con las ECR que gestionan un grupo en el sentido del art. 42 del Código de Comercio. Por tanto, por las solas funciones de gestión y administración de las ECR que desempeñan las SGEIC, las SGEIC no forman un grupo con las ECR que gestionan, a los efectos de su tributación en el IAE. No obstante, en aquellos casos en los que sí se de alguna de las circunstancias del art. 42 del Código de Comercio entre las SGEIC y las ECR que gestionen o cualquier otra entidad, porque sí exista un control derivado de la posesión de la mayoría de los derechos de voto o la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, sí habrá que tener en cuenta el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 78 a 91.

RDLeg 1564/1989 (TRLISA), art. 191.

RDLeg. 1/2010 (TR Ley de Sociedades de Capital).

RD de 22 de agosto de 1885 (Código de Comercio), arts. 35, 42 y 43.

RD 1159/2010 (Normas para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas), Cap. I.

Ley 22/2014 (Entidades de capital-riesgo), arts. 3, 9, 16, 26, 30 y 41.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una asociación sin ánimo de lucro que representa los intereses profesionales de sus socios, las entidades de capital-riesgo.

Cuestión planteada:

Si, a los efectos de la aplicación del coeficiente de ponderación del Impuesto sobre Actividades Económicas de las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado que gestionan entidades de capital-riesgo, en el cálculo del importe neto de la cifra de negocios de estas sociedades es correcto que no se tenga en cuenta la cifra de negocios correspondiente a las entidades de capital-riesgo (bien sociedad de capital-riesgo o bien fondo de capital-riesgo) ni la de las sociedades en que estas últimas participan, al no formar parte de su grupo.

Contestación:

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 86 del TRLRHL regula el coeficiente de ponderación estableciendo que sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, en todo caso, un coeficiente de ponderación determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo y el cuadro contenido en el propio artículo. A los efectos de la aplicación de este coeficiente de ponderación, el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por él y se determina de acuerdo con lo previsto en el artículo 82.1.c) del TRLRHL.

El artículo 82.1.c) del TRLRHL regula la exención en el IAE aplicable a aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros. Para el cálculo de este importe se tienen en cuenta las siguientes reglas contenidas en el mismo artículo:

“1ª El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

2ª El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto. En el caso de sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3ª Para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él.

No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

4ª En el supuesto de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.”

Así, el artículo 42 del Código de Comercio, en redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, establece:

“1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes, o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. (...)."

De acuerdo con lo anterior, el importe neto de la cifra de negocios a considerar a efectos tanto de la aplicación de la exención, como del coeficiente de ponderación, está integrado no solo por los ingresos correspondientes a la actividad económica realizada por el sujeto pasivo que se encuentra gravada por el impuesto, sino también por los ingresos correspondientes al resto de las actividades económicas realizadas por el mismo, incluidas las exentas ("el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él") y, en su caso, por los correspondientes al conjunto de entidades integrantes del grupo ("al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo").

La remisión que hace la regla 1ª al artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, hay que entenderla actualmente referida al apartado 2 del artículo 35 del Código de Comercio, que es el que regula la determinación del importe neto de la cifra de negocios; ya que el Real Decreto Legislativo 1564/1989 fue derogado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y en esta última norma legal ya no se regula la determinación del importe neto de la cifra de negocios.

El artículo 35.2 del Código de Comercio dispone que: "La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión."

La remisión que hace la regla 3ª del artículo 82.1.c) del TRLRHL al "grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio", se refiere a los distintos casos enumerados en dicho artículo 42 en los que se considera que existe un grupo de sociedades, con independencia de la obligación o no de formular cuentas consolidadas.

Y, ello es así, porque el artículo 42 del Código de Comercio está incluido en la sección tercera del Título III del Libro I del Código de Comercio, que regula la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades.

El apartado 1 del artículo 42 dispone que toda sociedad dominante de un grupo de sociedades está obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en la sección tercera. A continuación, el mismo apartado regula los supuestos en los que se considera que existe un grupo de sociedades: "cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras", y enumera una serie de casos en los que se presumen la existencia de dicho control.

Por su parte, el artículo 43 del Código de Comercio regula los casos en los que las sociedades mencionadas en el artículo 42 (las integrantes de un grupo de sociedades por la existencia de un control de una sociedad sobre otra u otras) no están obligadas a presentar las cuentas anuales. Es decir, son aquellos casos en los que, a pesar de existir tal grupo de sociedades, no hay obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Por tanto, no hay una identidad entre grupo de sociedades y obligación de presentar cuentas anuales consolidadas, ya que hay grupos de sociedades eximidos de dicha obligación.

La remisión que efectúa el artículo 82.1.c) del TRLRHL al artículo 42 del Código de Comercio es para determinar los supuestos en que el importe neto de la cifra de negocios a tener en cuenta a efectos de la aplicación de la exención y, consecuentemente, del coeficiente de ponderación del artículo 86, será el resultante de la adición de los importes netos de la cifra de negocios de las sociedades o entidades entre las que se dan las relaciones de dominio o control señaladas en el mencionado artículo 42.

Asimismo, la referencia que hace la regla 3ª del artículo 82.1.c) del TRLRHL a la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, ha de entenderse actualmente referida a la sección 1ª del capítulo I de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre. Esta sección 1ª (incluida dentro del capítulo I, "Sujetos de la consolidación") regula los grupos de sociedades a efectos de la consolidación de cuentas, indicando en el artículo 1 que el grupo de sociedades está formado por una sociedad dominante y sus sociedades dependientes, siendo sociedad dominante aquella que ejerza o pueda ejercer, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras y, entendiendo por control: "el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades". A continuación, el artículo 2 regula los supuestos en los que se presume la existencia de ese "control" de una sociedad sobre otra, que son los mismos casos que los del artículo 42.1 del Código de Comercio [letras a) a d)].

La sección 2ª del capítulo I de las Normas regula otras sociedades que intervienen en la consolidación, incluyendo a las sociedades multigrupo y las sociedades asociadas.

Las entidades de capital-riesgo se regulan en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

El preámbulo de la Ley 22/2014 considera al capital-riesgo como una fuente de financiación para las empresas, alternativa al crédito bancario, y lo define como “aquellas estrategias de inversión que canalizan financiación de forma directa o indirecta a empresas, maximizan el valor de la empresa generando gestión y asesoramiento profesional, y desinvierten en la misma con el objetivo de aportar elevadas plusvalías para los inversores”.

Las entidades de capital-riesgo (ECR) son entidades de inversión colectiva de tipo cerrado que obtienen capital de una serie de inversores mediante una actividad comercial cuyo fin mercantil es generar ganancias o rendimientos para los inversores y cuyo objeto principal consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas de naturaleza no inmobiliaria ni financiera y que no coticen en mercados de valores (artículos 3 y 9 de la Ley 22/2014).

Las ECR son gestionadas por sociedades gestoras autorizadas (sociedad gestora de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado - SGEIC) y pueden adoptar la forma jurídica de sociedades de capital-riesgo (SCR) o de fondos de capital-riesgo (FCR).

Las SCR son ECR que revisten la forma de sociedades anónimas y pueden realizar las actividades propias de las ECR por ellas mismas o a través de una SGEIC (artículo 26 de la Ley 22/2014).

Los FCR son patrimonios separados sin personalidad jurídica, pertenecientes a una pluralidad de inversores, cuya gestión y representación corresponde a una sociedad gestora (SGEIC), que ejerce las facultades de dominio sin ser propietaria del fondo. Sus actividades, tanto principal como complementarias, son realizadas por la SGEIC (artículo 30 de la Ley 22/2014).

Las SGEIC son sociedades anónimas cuyo objeto social es la gestión de las inversiones de una o varias ECR. Cada ECR tiene una sola gestora. En el caso de SCR, la propia sociedad puede actuar como sociedad gestora (artículo 41 de la Ley 22/2014).

De acuerdo con el artículo 16 de la Ley 22/2014, las ECR no pueden invertir más del 25 por ciento de su activo computable en el momento de la inversión en una misma empresa, ni más del 35 por ciento en empresas pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

La previsión establecida en el artículo 82.1.c) del TRLRHL de considerar el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por el conjunto de entidades pertenecientes a un grupo de sociedades es una cláusula antielusión que pretende evitar que el sujeto pasivo, mediante la división de su actividad económica en varias entidades, disminuya el importe neto de la cifra de negocios de cada una de ellas a los efectos de que resulte de aplicación la exención en el impuesto o un menor coeficiente de ponderación.

La actividad de las entidades de capital-riesgo, de acuerdo con su normativa sectorial, consiste en financiar a empresas mediante la toma de participaciones temporales en el capital social de las mismas, con un doble fin: generar rendimientos para sus inversores (plusvalía que se obtiene en el momento de la desinversión en la empresa participada temporalmente) y facilitar financiación a empresas de carácter no financiero que tienen dificultades para el acceso al crédito bancario.

Por su parte, las SGEIC son sociedades cuyo objeto social es la gestión de las inversiones de una o varias ECR. Están encargadas de la gestión y administración de las ECR y son responsables de garantizar el cumplimiento por parte de las entidades que gestiona de lo previsto en su normativa reguladora.

Esta función de gestión y administración de las ECR, que es común al resto de las instituciones de inversión colectiva, viene impuesta por su normativa sectorial que establece la obligación de que cada ECR tenga una sociedad gestora.

Así, en el caso de los FCR, dado que no tienen personalidad jurídica propia, necesitan una sociedad externa que los gestione y represente. La SGEIC, aunque ejerce las facultades de dominio, no es la propietaria del fondo, sino que actúa en nombre de los inversores propietarios de las participaciones del FCR. En el caso de las SCR, pueden optar por ser a su vez su propia sociedad gestora o tener una sociedad gestora externa.

En consecuencia, el desempeño por las SGEIC de las funciones de gestión y administración de las ECR, o el ejercicio de facultades de dominio de los FCR, no implica necesariamente que las SGEIC formen con las ECR que gestionan un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 82.1.c) y 86 del TRLRHL.

Por tanto, por las solas funciones de gestión y administración de las ECR que desempeñan las SGEIC, las SGEIC no forman un grupo con las ECR que gestionan, a los efectos de su tributación en el IAE.

No obstante, en aquellos casos en los que sí se de alguna de las circunstancias del citado artículo 42 del Código de Comercio entre las SGEIC y las ECR que gestionen o cualquier otra entidad, porque sí exista un control

derivado de la posesión de la mayoría de los derechos de voto o la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, sí habrá que tener en cuenta el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

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, General Tributaria, y en el apartado 2 del artículo 68 del 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.

A este respecto, debe señalarse que la aplicación de los criterios generales contenidos en esta contestación a cada una de las empresas del sector dependerá de las circunstancias concretas que se den en cada caso.