

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC063395

DGT: 19-01-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0096/2017

**SUMARIO:**

**IAE. Beneficios fiscales. Exenciones. Inicio de actividad.** Una sociedad se constituyó por fusión de 31 sociedades de servicios profesionales que se extinguieron y segregó 4 ramas de actividad, correspondientes a las actividades de abogados, auditores, consultoría y corporate finance, constituyendo 4 sociedades, en las que la sociedad participa en el 99,53, 99,30, 98,76 y 71,56 por ciento del capital, respectivamente. Si las actividades económicas ejercidas por cualquiera de las 5 nuevas entidades coinciden, en todo o en parte, con las actividades económicas que venían ejerciendo las 31 sociedades fusionadas en la sociedad constituida, no resulta de aplicación la exención del art. 82.1.b) del TRLRHL, por inicio de actividad. Importe neto de la cifra de negocios. Grupos de sociedades. Como las 5 nuevas sociedades constituyen un grupo de sociedades, en el que la sociedad constituida el 28/04/16 tiene la condición de sociedad dominante del grupo, a los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, deberán tenerse en cuenta los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas realizadas por el conjunto de entidades integrantes del grupo resultante de la fusión de las 31 sociedades de servicios profesionales extinguidas. Si el importe conjunto de la cifra de negocios de las 31 sociedades fusionadas en el período impositivo 2014 fue inferior a 1.000.000 de euros, las nuevas sociedades resultantes de la fusión podrán aplicar la exención regulada del art. 82.1.c) del TRLRHL en el período impositivo 2016. Por el contrario, si dicho importe conjunto fue igual o superior a 1.000.000 de euros, no le resultará de aplicación la exención a las nuevas sociedades y el coeficiente de ponderación para el período impositivo 2016 se calculará de acuerdo con el cuadro del art.86 del TRLRHL, teniendo en cuenta el conjunto de las cifras de negocios de las sociedades fusionadas en el período impositivo 2014. Para el período impositivo 2017, habrá que tener en cuenta el importe conjunto de la cifra de negocios de las 31 sociedades fusionadas correspondiente al período impositivo 2015. Gestión. La Orden HAC/85/2203 exonera de la obligación de presentar el Modelo 848, entre otros casos, cuando se haya hecho constar dicho importe neto en la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada antes del 1 de enero del año en que dicha cifra haya de surtir efecto en el IAE. En el caso de que al sujeto pasivo no le sean de aplicación ninguno de los supuestos de exoneración anteriores, deberá presentar la comunicación del importe neto de la cifra de negocios en el Modelo 848 en el plazo comprendido entre los días 1 de enero y 14 de febrero del ejercicio en que deba surtir efectos dicha comunicación en el IAE. Cuando al sujeto pasivo no le resulte de aplicación la exención del art. 82.1.c) del TRLRHL porque su importe neto de la cifra de negocios (o el del grupo de sociedades al que pertenezca) supera la cantidad de 1.000.000 de euros, deberá comunicar dicho importe mediante su declaración de IS, IRNR o IRPF o, en su defecto, mediante el Modelo 848; y además deberá presentar declaración de alta en la matrícula del IAE (Modelo 840) durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que dicho sujeto pasivo resulte obligado a contribuir por el impuesto. En dicha declaración de alta se incluirán todos los datos necesarios para la calificación de la actividad, la determinación del grupo o epígrafe y la cuantificación de la cuota (en especial, los elementos tributarios determinantes de la cuota).

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 82, 86 y 90.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 42.

Ley 3/2009 (Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles), art. 22.

Orden HAC/85/2003 (Supuestos en los que los sujetos pasivos del IAE deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios).

### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad que se constituyó el 28/04/16 por fusión de 31 sociedades de servicios profesionales que se extinguieron. En la misma fecha, la sociedad consultante segregó 4 ramas de actividad, correspondientes a las actividades de abogados, auditores, consultoría y corporate finance, constituyendo 4 sociedades, en las que la consultante participa en el 99,53, 99,30, 98,76 y 71,56 por ciento del capital, respectivamente.

### Cuestión planteada:

1) ¿Si a las 5 nuevas sociedades les corresponde la exención del artículo 82.1.b) del TRLRHL?

2) En caso de que estén sujetas y no exentas del IAE durante los dos primeros ejercicios de actividad, ¿debería declararse el importe agregado de las cifras de negocios de 2014 de las 31 sociedades fusionadas? o, en su defecto, ¿resultaría aplicable el coeficiente de ponderación del 1,31 previsto en el artículo 86 del TRLRHL para entidades sin importe neto de cifra de negocios?

3) ¿Cómo debe declararse, en su caso, el importe neto de la cifra de negocios para las liquidaciones correspondientes a 2016 y 2017 ¿en las propias declaraciones de alta, modelo 840 o en el modelo 848 en el mes de febrero de cada año?

4) ¿Si debe considerarse la existencia de un grupo mercantil a los efectos del artículo 42 del Código de Comercio y, en consecuencia, el importe neto de la cifra de negocios deberá ser el total del 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.

1) El artículo 82.1.b) del TRLRHL regula la exención por inicio de actividad, estableciendo que están exentos del impuesto:

“b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros periodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.

A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.”.

En los supuestos de reinicio de la actividad económica o de sucesión, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, no procede la exención contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, si las actividades económicas ejercidas por cualquiera de las 5 nuevas entidades (la consultante y las 4 entidades correspondientes a las ramas de actividad segregadas de la consultante) coinciden, en todo o en parte, con las actividades económicas que venían ejerciendo las 31 sociedades fusionadas en la consultante, no resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 82.1.b) del TRLRHL, de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo de dicho artículo.

2) La letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL dispone que están exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, los siguientes sujetos pasivos:

“c) Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

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 las 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 en su apartado 1:

“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.”.

Por su parte, el artículo 86 del TRLRHL regula el coeficiente de ponderación que debe aplicarse sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto. El coeficiente se determina de acuerdo con el cuadro incluido en dicho artículo, en función del importe neto de la cifra de negocios. A estos efectos, dicho importe será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo y se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 82.1.c) antes transcrito. Para el caso de que se carezca de importe neto de la cifra de negocios, el cuadro del artículo 86 fija un coeficiente de 1,31.

Entre las reglas transcritas que deben tenerse en cuenta para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios, a los efectos de la aplicación de la exención de la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL o del coeficiente de ponderación del artículo 86 del TRLRHL, se encuentra la regla 2ª que determina la referencia temporal de ese elemento tributario.

Atendiendo a la singularidad del IAE en lo que respecta a su devengo, la regla 2ª establece que el importe neto de la cifra de negocios será el correspondiente al del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades cuyo plazo de presentación de declaraciones hubiese finalizado el año anterior al devengo del Impuesto sobre Actividades Económicas.

A su vez, de acuerdo con la regla 3ª del artículo 821.c), 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 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.

Por lo tanto, a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 82.1.c) del TRLRHL, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados.

Si el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades no es inferior al millón de euros, las actividades ejercidas por todas las entidades integrantes del grupo no están exentas del impuesto.

En el caso objeto de consulta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio antes transcrito, las 5 nuevas sociedades constituyen un grupo de sociedades, en el que la sociedad consultante tiene la condición de sociedad dominante del grupo, dado que tiene una participación mayoritaria en el capital social de las otras 4 sociedades, por lo que posee la mayoría de los derechos de voto en las mismas.

Por tanto, a los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, deberán tenerse en cuenta los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas realizadas por el conjunto de entidades integrantes del grupo.

En cuanto a la cuestión de qué importe neto de la cifra de negocios debe declararse en las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos 2016 y 2017, hay que tener en cuenta que el grupo de sociedades formado por la sociedad consultante y las 4 sociedades segregadas es el resultado de la fusión de las 31 sociedades de servicios profesionales extinguidas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, en virtud de la fusión, dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan.

Existen dos clases de fusión:

- La fusión en una nueva sociedad, que implica la extinción de cada una de las sociedades que se fusionan y la transmisión en bloque de los respectivos patrimonios sociales a la nueva entidad, que adquirirá por sucesión universal los derechos y obligaciones de aquéllas.

- La fusión por absorción de una o más sociedades por otra ya existente que adquiere por sucesión universal los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social de la sociedad absorbente en la cuantía que proceda.

La sociedad, bien sea de nueva creación o preexistente, beneficiaria de la fusión, sucede a título universal a las sociedades fusionadas en todos sus derechos y obligaciones, adquiriendo el patrimonio de las mismas.

En el caso de fusión por creación de una nueva sociedad, para la aplicación a la nueva/s sociedad/es resultante/s de la fusión de varias sociedades que ejercieron con anterioridad la misma actividad económica, tanto de la exención regulada en el artículo 82.1.c) del TRLRHL, como del coeficiente de ponderación, en el período impositivo correspondiente al comienzo de la actividad económica por la/s nueva/s sociedad/es y el siguiente, hay que estar al importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de las sociedades fusionadas, de acuerdo con la regla 2ª de la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, si el importe conjunto de la cifra de negocios de las 31 sociedades fusionadas en el período impositivo 2014 fue inferior a 1.000.000 de euros, las nuevas sociedades resultantes de la fusión podrán aplicar la exención regulada en el artículo 82.1.c) del TRLRHL en el período impositivo 2016.

Por el contrario, si dicho importe conjunto fue igual o superior a 1.000.000 de euros, no le resultará de aplicación la exención a las nuevas sociedades y el coeficiente de ponderación para el período impositivo 2016 se calculará de acuerdo con el cuadro del artículo 86 del TRLRHL, teniendo en cuenta el conjunto de las cifras de negocios de las sociedades fusionadas en el período impositivo 2014.

Para el período impositivo 2017, habrá que tener en cuenta el importe conjunto de la cifra de negocios de las 31 sociedades fusionadas correspondiente al período impositivo 2015.

3) El último párrafo del apartado 2 del artículo 90 del TRLRHL establece que los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención del artículo 82.1.c), deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios. Asimismo, los sujetos pasivos deberán comunicar las variaciones que se produzcan en dicho importe, cuando tal variación suponga la modificación de la aplicación o no de dicha exención.

La Orden HAC/85/2003 de 23 de enero, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocio y se aprueba el modelo de dicha comunicación (Modelo 848), desarrolla lo dispuesto en los artículos 82.3 y 90.2 del TRLRHL relativos a la comunicación del importe neto de la cifra de negocios.

Esta Orden HAC/85/2003 regula las situaciones en que los sujetos pasivos quedan exonerados u obligados a presentar la comunicación relativa al importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el artículo 82.1.c) del TRLRHL, concretamente su artículo primero establece:

“Primero. Sujetos pasivos exonerados de la obligación de presentar las comunicaciones relativas al importe neto de la cifra de negocios establecidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas.

1. Los sujetos pasivos a los que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 83, apartado 1, letra c), de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, quedan exonerados de la obligación de presentar la comunicación regulada en la presente Orden relativa al importe neto de su cifra de negocios.

2. Los sujetos pasivos obligados al pago del Impuesto sobre Actividades Económicas por no resultar de aplicación la exención mencionada en el número anterior, quedan, asimismo, exonerados de la obligación de presentar la comunicación relativa al importe neto de la cifra de negocios cuando hayan hecho constar dicho importe neto en alguna de las siguientes declaraciones:

a) En la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada antes del 1 de enero del año en que dicha cifra haya de surtir efectos en el IAE, si se trata de sujetos pasivos de aquel impuesto, o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, si se trata de contribuyentes de este impuesto que operen en España mediante un único

establecimiento permanente o de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español a que se refiere el artículo 32 sexies de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de 9 de diciembre.

b) En la declaración informativa prevista en el artículo 74 bis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, cuando se trate de sociedades civiles y entidades del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

3. Cuando se trate de entidades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, la exoneración de la obligación de presentar la comunicación prevista en el punto anterior estará condicionada a que la entidad dominante del grupo haya hecho constar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo en la declaración a que se refiere la letra a) del punto anterior.

4. Cuando se trate de varios establecimientos permanentes situados en territorio español de una persona o entidad no residente, la exoneración de la obligación de presentar la comunicación estará condicionada a que dicha persona o entidad haya hecho constar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus establecimientos permanentes en las correspondientes declaraciones de acuerdo con lo dispuesto en el punto 2 de este apartado.

5. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no operen en España mediante establecimiento permanente quedan exonerados en todo caso de presentar una comunicación relativa al importe neto de su cifra de negocios.”.

Por tanto, la Orden HAC/85/2203 exonera de la obligación de presentar el modelo 848, entre otros casos, cuando se haya hecho constar dicho importe neto en la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada antes del 1 de enero del año en que dicha cifra haya de surtir efecto en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

En el caso de que al sujeto pasivo no le sean de aplicación ninguno de los supuestos de exoneración anteriores, deberá presentar la comunicación del importe neto de la cifra de negocios en el modelo 848 en el plazo comprendido entre los días 1 de enero y 14 de febrero del ejercicio en que deba surtir efectos dicha comunicación en el IAE.

Cuando al sujeto pasivo no le resulte de aplicación la exención del artículo 82.1.c) del TRLRHL porque su importe neto de la cifra de negocios (o el del grupo de sociedades al que pertenezca) supera la cantidad de 1.000.000 de euros, deberá comunicar dicho importe mediante su declaración de IS, IRNR o IRPF o, en su defecto, mediante el modelo 848; y además deberá presentar declaración de alta en la matrícula del IAE (modelo 840) durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que dicho sujeto pasivo resulte obligado a contribuir por el impuesto. En dicha declaración de alta se incluirán todos los datos necesarios para la calificación de la actividad, la determinación del grupo o epígrafe y la cuantificación de la cuota (en especial, los elementos tributarios determinantes de la cuota).

4) Esta cuestión ha quedado resuelta en el apartado 2) anterior, en el sentido de que las 5 nuevas sociedades constituyen un grupo de sociedades, por lo que, a los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, deberán tenerse en cuenta los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas realizadas por el conjunto de entidades integrantes del 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.