

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083368

DGT: 22-07-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1763/2022

SUMARIO:

IAE. Beneficios fiscales. Exenciones. Importe neto de la cifra de negocios. Grupo de entidades no consolidado. La sociedad «C», está dada de alta en el Grupo 999 del IAE y el importe neto de la cifra de negocios es inferior al millón de euros y en abril de 2021 se ha dado de alta en los Epígrafes 861.1 y 861.2 del IAE. Esta sociedad forma parte de un grupo de entidades, no obligadas a presentar cuentas consolidadas, formado por la sociedad matriz «A» y por la sociedad «B» y «C», participadas ambas al 100% por la sociedad «A». El importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades es superior al millón de euros. A los efectos de la aplicación de la exención del art. 82.1 c) 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 este caso las tres entidades constituyen un grupo de sociedades, ya que, la sociedad matriz «A» tiene la condición de sociedad dominante respecto de la sociedad «B» y la sociedad «C», dado que tiene la totalidad de las participaciones del capital social de ambas entidades. A los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, deberán sumarse los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas realizadas por las sociedades integrantes del grupo, y como dicha suma es superior al millón de euros, ninguna de las sociedades estará exenta del IAE por ninguna de las actividades económicas que realice. A la sociedad consultante «C», por el alta en el Epígrafe 861.1, «Alquiler de viviendas», y en el Epígrafe 861.2, «Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.», ambos de la Secc. 1.ª de las Tarifas del impuesto, le resultará de aplicación la exención del art. 82.1 b) TRLRHL durante el período impositivo de inicio en el ejercicio de cada una de las actividades económicas que desarrolle y el siguiente. Si el inicio de las actividades mencionadas en el escrito de consulta tuvo lugar en abril de 2021, le corresponderá la exención en los períodos impositivos 2021 y 2022. Si una sociedad con importe neto de la cifra de negocios superior al millón de euros que se matricula en un nuevo epígrafe tendría derecho a la exención regulada en el art. 82.1 b) TRLRHL, si esa actividad económica no se ha desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que sucede este, tendrá derecho a aplicarse la exención durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma. En cuanto a las obligaciones fiscales, como a la sociedad «C» no le resulta de aplicación la exención del art. 82.1 c) TRLRHL porque el importe neto de la cifra de negocios del grupo de sociedades al que pertenece supera el millón 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 (TRLHL), arts. 78 a 91.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc.1.ª, Epígrafes 861.1 y 861.2 y Grupo 999.

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

Descripción sucinta de los hechos:

Grupo de entidades, no obligadas a presentar cuentas consolidadas, formado por la sociedad matriz "A" y por la sociedad "B" y la sociedad consultante "C", participadas ambas al 100% por la sociedad "A". El importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades es superior al millón de euros.

La entidad consultante "C", dada de alta en el grupo 999 del impuesto y cuyo importe neto de la cifra de negocios es inferior al millón de euros, en abril de 2021 se ha dado de alta en los epígrafes 861.1 y 861.2 del impuesto.

Cuestión planteada:

Pregunta, en primer lugar, si se le aplica a la entidad consultante "C" la exención regulada en el artículo 82.1.c) del TRLRHL al ser su importe neto de la cifra de negocios inferior al millón de euros, y si tiene derecho a la exención prevista en el artículo 82.1.b) del TRLRHL por el alta en los epígrafes 861.1 y 861.2 del impuesto.

En segundo lugar, pregunta si una sociedad con importe neto de la cifra de negocios superior al millón de euros matriculada en un nuevo epígrafe tendría derecho a la exención regulada en el artículo 82.1.b) del TRLRHL. Y por último, pregunta cuando se tiene que presentar el modelo 840, o en su caso, el modelo 036.

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.

La letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL dispone que están exentos del IAE los siguientes sujetos pasivos:

“c) Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas, sean o no residentes en territorio español.

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 solo 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 esta letra, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.^a El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 del Código de Comercio.

2.^a 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.

3.^a 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 por concurrir alguna de las circunstancias consideradas en el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio como determinantes de la existencia de control, con independencia de la obligación de consolidación contable, 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 1.^a del Capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

4.^a En el supuesto de 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.”.

Para la determinación del importe neto de la cifra de negocios de un sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por él, y si forma parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42.1 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, se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

A estos efectos, el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio dispone:

“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.”.

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 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.

Dicha remisión se realiza 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 del TRLRHL, que 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.

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.

La letra d) del apartado 1 del artículo 42 establece la presunción de que, en el caso de se produzca una identidad en la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominante y de la sociedad dominada, se entenderá que existe control por parte de la sociedad dominante sobre la sociedad dependiente, y consecuentemente, la existencia de un grupo de sociedades.

En el caso objeto de consulta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio antes transcrito, las tres entidades constituyen un grupo de sociedades, ya que, la sociedad matriz “A” tiene la condición de sociedad dominante respecto de la sociedad “B” y la sociedad consultante “C”, dado que tiene la totalidad de las participaciones del capital social de ambas entidades.

Por tanto, a los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, deberán sumarse los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas realizadas por las sociedades integrantes del

grupo, y como dicha suma es superior al millón de euros, ninguna de las sociedades estará exenta del IAE por ninguna de las actividades económicas que realice.

Por otro lado, el artículo 82 del TRLRHL establece en la letra b) de su apartado 1 que están exentos del impuesto:

“b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos 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.”.

La exención se establece para los sujetos pasivos del IAE que inicien el ejercicio de una actividad económica en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma. A estos efectos, el artículo 89.1 del TRLRHL dispone que “El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural.”.

El inicio del ejercicio de la actividad supone que esa actividad económica no se ha desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que sucede este, como ocurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica.

La exención tiene una duración de los dos primeros períodos impositivos del IAE en que se desarrolle la actividad económica cuyo ejercicio se ha iniciado. Una vez transcurridos los dos períodos impositivos desde el inicio de la actividad económica, ya no será aplicable la exención por inicio con relación a la misma actividad.

Atendiendo a los criterios mencionados, queda claro que, tal y como está configurada la exención por inicio de una actividad económica en territorio español, esta se aplica por el inicio del ejercicio de esa actividad económica con una duración de dos períodos impositivos: el correspondiente al de inicio y el siguiente, con independencia de que el sujeto pasivo lleve, o haya llevado, ejerciendo con anterioridad otras actividades económicas distintas.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, a la sociedad consultante “C”, por el alta en el epígrafe 861.1, “Alquiler de viviendas”, y en el epígrafe 861.2, “Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.”, ambos de la sección primera de las Tarifas del impuesto, le resultará de aplicación la exención del artículo 82.1.b) del TRLRHL durante el período impositivo de inicio en el ejercicio de cada una de las actividades económicas que desarrolle y el siguiente. Si, tal como indica la consultante, el inicio de las actividades mencionadas en el escrito de consulta tuvo lugar en abril de 2021, le corresponderá la exención en los períodos impositivos 2021 y 2022.

En cuanto a la cuestión de si una sociedad con importe neto de la cifra de negocios superior al millón de euros que se matricula en un nuevo epígrafe tendría derecho a la exención regulada en el artículo 82.1.b) del TRLRHL, ha de responderse que, si esa actividad económica no se ha desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que sucede este, tendrá derecho a aplicarse la exención durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma.

Por último, en relación a las obligaciones formales, la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, establece en su artículo 4:

“Artículo 4. *Sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas.*

1. En relación con los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que resulten exentos del mismo por todas sus actividades económicas, la presentación de las declaraciones censales de alta, modificación o baja sustituye a la presentación de las declaraciones específicas de dicho Impuesto. Por tanto, y sin perjuicio de sus obligaciones censales de carácter general, identificarán a través de la declaración censal las actividades económicas que desarrollen, así como los establecimientos y locales en los que se lleven a cabo dichas actividades, y comunicarán el alta, la variación o la baja en aquéllas o en éstos.

2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que resulten obligados a tributar por el mismo por cualquiera de sus actividades económicas comunicarán el alta, la variación o la baja en todas sus actividades económicas a través de las declaraciones propias de dicho Impuesto. Asimismo, solicitarán, en su caso, la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas que les corresponda a través de los modelos propios del mismo. Todo ello sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones censales de carácter general.”.

En el caso objeto de consulta, la sociedad consultante “C” no está exenta por todas sus actividades económicas, sino que solo está exenta por el inicio de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, por lo

que le es de aplicación lo dispuesto en el segundo apartado del artículo 4 de la Orden EHA/1274/2007, debiendo de comunicar el alta, la variación o la baja de la actividad de arrendamiento inmobiliario mediante las declaraciones propias del IAE, y no solo mediante las declaraciones censales de la mencionada orden.

Por su parte, 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 I.A.E., 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/85/2003 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.

Como en el caso objeto de consulta a la sociedad consultante "C" no le resulta de aplicación la exención del artículo 82.1.c) del TRLRHL porque el importe neto de la cifra de negocios del grupo de sociedades al que pertenece supera el millón 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).

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 Función Pública.