

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 20-06-2025**N.º CONSULTA VINCULANTE: V1026/2025****SUMARIO:**

IAE. Beneficios fiscales. Exenciones. Importe neto de la cifra de negocios. Una Comunidad de Regantes consultante gira a sus comuneros recibos por todos los gastos necesarios para realizar su objeto social. Además, ha construido una planta fotovoltaica en la que parte de la producción de energía se utiliza para los motores de riego y el excedente se vende en el mercado. Por la venta del excedente de energía eléctrica está matriculada en la rúbrica 151.4 del impuesto, "Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.". Para la determinación del importe neto de cifra de negocios es necesario acudir a la normativa contable, ya que el TRLRHL se limita a remitir a la definición contenida en el Código de Comercio. Las cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de los comuneros de la Comunidad de Regantes, son ingresos de la actividad propia de la entidad, por lo que forman parte del importe neto de la cifra de negocios a efectos de aplicar la exención recogida en el art. 82.1.c) del TRLRHL.

Descripción sucinta de los hechos:

La Comunidad de Regantes consultante gira a sus comuneros recibos por todos los gastos necesarios para realizar su objeto social.

Además, ha construido una planta fotovoltaica en la que parte de la producción de energía se utiliza para los motores de riego y el excedente se vende en el mercado. Por la venta del excedente de energía eléctrica está matriculada en la rúbrica 151.4 del impuesto, "Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.".

Cuestión planteada:

Se plantea si para el cálculo del importe de la cifra de negocios se incluye, además de la venta de energía en el mercado, las cuotas giradas a los comuneros

Contestación:

El artículo 78 del TRLRHL, en su apartado 1, dispone que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto.".

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.".

Por otro lado, la delimitación de este ámbito de aplicación tan amplio del impuesto viene recogida en el artículo 79 del TRLRHL, al disponer en su apartado 1 que "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.".

El artículo 83 del TRLRHL señala que "Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.".

Síguenos en...

Establecido lo anterior, corresponde determinar si la Comunidad de Regantes consultante se encuentra o no sujeta al IAE. En este sentido, cabe indicar que dicha entidad está sujeta al IAE en función de las actividades que efectivamente realice y siempre que estas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En consecuencia, la Comunidad de Regantes no estará sujeta al impuesto por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados que financien sus fines, o cuotas de sus comuneros, que financien sus fines, supuestos estos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta.

Sin embargo, si presta servicios a sus miembros individual o colectivamente, o a cualquier otra persona o entidad, o realiza cualquier otra actividad económica en los términos del referido artículo 79.1 del TRLRHL, estará sujeta al impuesto y obligado a presentar la declaración o declaraciones de alta correspondientes a las actividades que efectivamente realice.

Por tanto, la Comunidad de Regantes consultante por los recibos girados a sus comuneros para sufragar los gastos necesarios para realizar su objeto social no estará obligada a presentar declaración de alta en el impuesto.

Por su parte, respecto a la actividad de producción de energía eléctrica por la planta fotovoltaica, utilizada para los motores de riego, al no tener la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, tampoco tendría que darse de alta en el impuesto.

En cambio, la venta del excedente de energía eléctrica en el mercado sí es una actividad sujeta al IAE, ya que la ordenación de medios de producción y de recursos humanos tiene la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que la consultante estaría correctamente matriculada en el epígrafe 151.4 de la sección primera de las Tarifas del impuesto, "Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc."

Por otro lado, la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL dispone que están exentos del IAE:

"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."

Para la determinación del importe neto de la cifra de negocios, el propio artículo 82.1.c) del TRLRHL contiene 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 (...)."

Síguenos en...

El concepto de importe neto de la cifra de negocios se encuentra en el artículo 35 del Código de Comercio, cuyo apartado 2, en su párrafo 2º establece:

“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.”.

En virtud de la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se dicta la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

Así, en el preámbulo de la citada Resolución se precisa que la expresión utilizada de "actividad ordinaria" de la sociedad podría definirse como "aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico.”.

Y continúa señalando que “Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podría denominarse multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

De esta forma, estos ingresos deberán formar parte, en todo caso, de la cifra de ventas o ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, por lo que cuando el Plan General de Contabilidad establece la partida de «Otros ingresos de explotación», que queda excluida del importe neto de la cifra de negocios, se está refiriendo a ingresos que no se obtienen con carácter periódico. Asimismo, se exceptúan para el cómputo de esa cifra los ingresos financieros que sólo se tendrán en cuenta cuando resulte de aplicación una disposición específica como la regulada en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, para las empresas que sigan el denominado modelo del activo financiero.”.

Además, en el preámbulo de la Resolución también se indica que: “Otro aspecto que se mantiene de la anterior norma es la regulación de las «subvenciones» a estos efectos, las cuales en general no deben incluirse en el importe neto de la cifra de negocios, si bien para casos excepcionales, que se producen en el marco de algunas actividades concretas en los que la subvención se concede de forma individualizada, en función de unidades de producto vendidas o servicios prestados, se tomará en consideración para formar parte de la cifra de negocios, debiendo contabilizarse en este último caso, junto con los ingresos a los que se vincula, es decir, ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta forma se obtiene el mismo resultado que si el perceptor de las subvenciones fuera el comprador de los bienes o servicios cuyo precio está subvencionado. Deberá, no obstante, facilitarse información en la memoria de las subvenciones recibidas.”.

De acuerdo con la regla 3ª del artículo 82.1.c) del TRLRHL, el importe neto de la cifra de negocios se determina teniendo en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo, con independencia de que dichas actividades estén o no exentas del impuesto o corresponda tributar por cuota cero por alguna de ellas.

De esta forma, si el sujeto pasivo desarrolla de forma regular, habitual y periódica diversas actividades económicas, para la determinación del importe neto de la cifra de negocios a los efectos de la aplicación de la exención en el IAE regulada en el artículo 82.1.c) del TRLRHL, se tendrán en cuenta los ingresos correspondientes a todas las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo, de forma que si la suma es superior a 1.000.000 de euros no procede la aplicación de la mencionada exención.

El apartado 1 del artículo 34 de la Resolución regula la determinación del importe neto de cifra de negocios:

“El importe neto de la cifra de negocios que aparece en las partidas A)1 y 1 de las cuentas de pérdidas y ganancias de los modelos normal y abreviado incluidos en el Plan General de Contabilidad, se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción

en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.”.

En concreto, el apartado 2 determina los componentes positivos de la cifra de negocios:

“Se incluirán como componentes positivos el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y servicios comprometidos derivados de contratos con clientes, así como otros ingresos no derivados de contratos con clientes que constituyan la actividad o actividades ordinarias de la empresa.

Se entiende por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico.”.

El apartado 3 señala los componentes negativos de la cifra de negocios:

“Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios, del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado 2 anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

a) Los importes de las devoluciones de ventas. Cuando la empresa estime el pasivo por reembolso en aplicación del criterio regulado en el artículo 24, el reconocimiento de la correspondiente provisión se realizará con cargo a la cuenta «708. Devoluciones de ventas y operaciones similares».

b) Los «rappels» sobre ventas o prestaciones de servicios.

c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

d) Los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.”.

Y, por último, el apartado 4 precisa los conceptos excluidos de la cifra de negocios:

“a) En ningún caso se incluirán en el importe de la cifra anual de negocios como transferencias de bienes o servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma. (...)

b) Las Subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante, cuando la subvención se otorgue en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.

c) En el caso de que exista un componente de financiación significativo en el contrato, los ingresos por intereses reconocidos no formarán parte de la cifra de negocios de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.

d) El impuesto sobre el valor añadido no formará parte de la cifra anual de negocios.

e) El importe de los impuestos especiales, deberá excluirse de la cifra de ventas del sujeto pasivo que venga obligado legalmente a repercutir a un tercero dichos impuestos.”.

Finalmente, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, pueden resultar de aplicación a las comunidades de regantes.

En la norma 9ª de elaboración de las cuentas anuales, contenida en la tercera parte de las citadas normas de adaptación del PGC, se define el concepto de la cifra anual de negocios de la siguiente manera:

“El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.”.

Además, en la norma 6ª de elaboración de las cuentas anuales “Cuenta de resultados” de la tercera parte de las normas de adaptación, en la parte relativa al excedente del ejercicio, se indica que:

“Si la entidad realiza actividades mercantiles las ventas y otros ingresos ordinarios de la citada actividad se mostrarán en la partida «Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil», que deberá crearse a tal efecto, a continuación de la partida 1. «Ingresos de la actividad propia», formando parte del excedente de la actividad.”.

Finalmente, según las definiciones y relaciones contables de la quinta parte de las normas de adaptación, dentro del grupo 7 “Ventas e ingresos” se incluyen los “ingresos por cuotas y otros fondos obtenidos por la actividad propia de la entidad, así como los derivados de la enajenación de bienes y prestación de servicios; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.”.

Así, dentro del subgrupo 72 “Ingresos propios de la entidad” se incluyen las siguientes cuentas:

720. Cuotas de asociados y afiliados

721. Cuotas de usuarios

722. Promociones para captación de recursos

723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones

Según las definiciones contables, en la cuenta 720 “Cuotas de asociados y afiliados” se contabilizan las “cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.”.

En la cuenta 721 “Cuotas de usuarios” se contabilizan las “cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad. Se citan a título indicativo, las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como las derivadas de entregas de bienes, prestaciones sociales o asistenciales.”.

Trasladando todo lo anterior al caso objeto de consulta, para la determinación del importe neto de cifra de negocios es necesario acudir a la normativa contable, ya que el TRLRHL se limita a remitir a la definición contenida en el Código de Comercio.

En conclusión, las cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de los comuneros de la Comunidad de Regantes, son ingresos de la actividad propia de la entidad, por lo que forman parte del importe neto de la cifra de negocios a efectos de aplicar la exención recogida en el artículo 82.1.c) del TRLRHL.

Lo que comunico 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 Públicas.

Síguenos en...

