

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3450/2019, DE 15 DE JULIO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IAE. Determinación del importe neto de cifra de negocios de grupos consolidados.

Con esta resolución se viene a establecer criterio sobre la determinación del importe neto de la cifra de negocios en grupos consolidados a efectos de la aplicación de la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) prevista en el artículo 82.1 c) del texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

En base a la a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el TEAC establece que, para que exista «grupo de sociedades» a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como «grupo consolidado», esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

Por tanto, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO

(...)

De acuerdo con el citado precepto, estarán exentas del IAE aquellas entidades cuya cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros. Dicha cifra de

negocios se obtendrá, en el caso de que las mismas formen parte de un grupo de sociedades de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, sumando la que corresponda a cada una de las entidades del grupo.

(...)

Como se deriva de la lectura del precepto transcrito, nos encontraremos ante un grupo de entidades cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. Es de señalar que tras la modificación operada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, ya no se hace referencia al concepto de unidad de decisión como determinante de la obligación de consolidar, sino al concepto de control directo o indirecto.

Tal y como se deriva de los antecedentes de hecho, la cuestión controvertida es determinar si la entidad forma parte de un grupo de entidades de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio reproducido anteriormente.

(...)

CUARTO.-

(...)

Resulta relevante para la resolución del presente recurso de alzada lo señalado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 6 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación 181/ 2017, en la que interpreta la regla tercera del artículo 82.1.c) de la Ley de Haciendas Locales así como la remisión que se realiza a la sección primera del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

Señala el Alto Tribunal en la citada sentencia, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

«El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Barcelona es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso analizar el precepto contenido en el artículo 82.1.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en el particular del mismo por el que se establece una cláusula antielusión –que excepciona la regla del importe mínimo de la cifra de negocio del interesado– cuando el sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas ‘forme parte de un grupo de sociedades’.

Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala puso de manifiesto la necesidad de interpretar tal precepto al objeto de determinar cuándo y en qué circunstancias nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE.

Una adecuada exégesis de la normativa que resulta de aplicación obliga a tener en cuenta lo siguiente:

- a) *Que la Ley establece como regla general que están exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas los sujetos pasivos del impuesto sobre*

sociedades, las sociedades civiles y las entidades previstas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria "que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros".

- b) *Que para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él con una excepción: "cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio", en cuyo caso aquel importe neto "se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo".*
- c) *Que a tales efectos, "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".*
- d) *Que el artículo 42 del Código de Comercio establece la obligación legal de "formular las cuentas anuales consolidadas" a "toda sociedad dominante de un grupo de sociedades", definiendo éste como aquél en el que "una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras" y presumiendo la existencia de tal control en las "situaciones" que el propio precepto describe.*
- e) *Que en los apartados 2 a 6 del citado artículo se describe la forma de cumplir esa obligación legal precisando, en lo que ahora interesa (i) que la consolidación no exime a las sociedades del grupo de formular sus propias cuentas (ii) que la dominante debe incluir en sus cuentas consolidadas a las sociedades que integran el grupo (iii) que deben designarse a los auditores que controlen tales cuentas y (iv) que las mismas deben ser aprobadas por la Junta General.*
- f) *Que el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre (sustituido por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas) dedica su Sección Primera a definir los conceptos de grupo de sociedades, sociedad dominante y dependiente y cómo se computan los derechos de voto.*

(...)

Es cierto, como señala la Diputación de Barcelona, que la cláusula antielusión que analizamos tiene la evidente finalidad de evitar una artificiosa división de la actividad económica del sujeto pasivo mediante la utilización de distintas sociedades puramente instrumentales.

Es cierto también que esa finalidad solo se consigue si el importe neto de la cifra de negocios (que legalmente ha de ser superior al millón de euros para que la actividad se sujete al tributo que nos ocupa) va referido, cuando se constata que el sujeto pasivo forma parte de un grupo de sociedades, al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, pues solo así se evita la reducción artificiosa de aquel importe mediante la división del negocio entre sociedades puramente instrumentales.

Ocurre, sin embargo, que la ley define esa cláusula antielusión no solo desde la perspectiva puramente material a la que alude la recurrente en casación, esto es, refiriendo el concepto de grupo únicamente a la existencia de una "unidad de decisión" entre las diversas entidades.

Y es que, en efecto, la ley –artículo 82.1.c) del Texto Refundido de la ley de Haciendas Locales– obliga a referir el importe neto de la cifra de negocios "al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo" solo cuando y en la medida en que "la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio".

Y el artículo 42 del Código de Comercio comienza afirmando –antes de definir materialmente qué se entiende por grupo de sociedades– que "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".

A nuestro juicio, coincidiendo en lo esencial con la sentencia recurrida, la cláusula antielusión solo resulta aplicable cuando la entidad que ejerce la actividad sometida prima facie al impuesto pertenece a un grupo de sociedades cuya entidad dominante debe formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación. Y ello por las siguientes razones:

1. En primer lugar, porque la remisión que se contiene en el precepto ha de entenderse realizada de manera completa a la norma contenida en el artículo 42 del Código de Comercio que, como se ha visto, vincula la existencia de grupo al deber de consolidar las cuentas.
2. En segundo lugar, porque el artículo 81.2.c) de la Ley de Haciendas Locales concreta aún más la remisión a los grupos de sociedades afirmando que "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 1815/1991, de 20 de diciembre" (actual Real Decreto 1159/2010), norma reglamentaria referida, cabalmente, al régimen contable de la consolidación, lo que solo puede querer decir que el legislador no pensaba en los grupos de entidades solo "materialmente", sino también en la medida en que debieran consolidar.
3. Cabe por ello concluir, en tercer lugar, que la norma que efectúa la remisión, atendiendo el contenido de los preceptos a los que se remite, no solo se refiere al "perímetro" del grupo (como sostiene la recurrente apoyándose en la contestación a una consulta vinculante efectuada por la Dirección General de Tributos), sino también (como señala la sentencia de la Sala de Cataluña de 6 de marzo de 2013, dictada en el recurso núm. 1229/2009 y citada por el juez a quo) "a la cohesión entre la actuación del grupo" por cuanto el precepto de la Ley de Haciendas Locales remite a otros –del Código de Comercio y del Decreto sobre formulación de cuentas anuales– referidos expresamente a sociedades que actúan como grupos consolidados en la medida en que tienen el deber de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

4. *En cuarto lugar, porque el propio concepto de "importe neto de la cifra de negocios" (que es el que determina la exención o no del impuesto) abona tal interpretación. Nos hallamos ante una magnitud definida por la normativa contable (el importe de las ventas y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, menos el importe de cualquier descuento y de los impuestos que deban ser objeto de repercusión) cuya concreción es esencial para determinar si la entidad debe o no satisfacer el tributo por la actividad que realiza.*

Y esa concreción, a nuestro juicio, solo es posible, cuando se trata de un grupo de sociedades, si éste cumple con la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación. En otras palabras, para saber cuál es realmente aquel importe debe estarse a las cuentas consolidadas, que deberán necesariamente formularse –salvo que concurra alguna excepción legal– en los términos que derivan del Código de Comercio y de la norma reglamentaria que disciplina el régimen contable de la consolidación, disposiciones a las que se remite expresamente la norma tributaria prevista en la Ley de Haciendas Locales.

5. *Por último, es un hecho incontrovertido que las cuentas anuales de la actora (o de la dominante del grupo al que, a juicio de la Diputación de Barcelona, pertenece) no se presentan para su depósito en forma consolidada; además, no consta que la Administración competente haya exigido al "grupo" el cumplimiento de la obligación legal prevista en el artículo 42 del Código de Comercio y en las normas reglamentarias concordantes, por lo que afirmar –exclusivamente a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas aquí concernido– que nos hallamos ante un grupo de sociedades constituiría una contradicción difícilmente salvable cuando, insistimos, el precepto legal que define el grupo y al que se remite la cláusula antielusión que nos ocupa lo hace por referencia expresa a la necesidad de formular sus cuentas en régimen de consolidación.*

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"Precisar cuándo y en qué circunstancia nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE y, consecuentemente, si sus importes netos de negocio deben ser tenidos en cuenta conjuntamente a los efectos de testar el cumplimiento de los requisitos objetivos que ameriten la aplicación de la exención contenida en el artículo 82.1.c) 3ª TRLRHL".

Y la respuesta, coincidente con la de la sentencia impugnada, es que, efectivamente, la remisión contenida en el artículo 82.1.c).3ª del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales a los "grupos de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio" debe interpretarse de forma que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como

"grupos consolidados", esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado en los términos vistos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula del artículo 82.1.c).3ª del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona pues la sentencia recurrida ha interpretado correctamente el artículo 82.1.c).3º del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al considerar que para que exista "grupo de sociedades" a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como "grupo consolidado", esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación lo que, como se ha visto, no concurre en VALLPA 3000, S.L., que no presenta sus cuentas —ni ella misma ni la presunta sociedad dominante— en régimen de consolidación, ni consta que tenga la obligación legal de hacerlo o que tal deber haya sido exigido por el órgano competente.»

Concluye el Tribunal Supremo que si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, presentado cuentas anuales en régimen de consolidación, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación.

La aplicación de este criterio jurisprudencial al caso que nos ocupa nos lleva a estimar las alegaciones de la interesada en cuanto no es posible considerar que nos encontramos ante un grupo de empresas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, puesto que no consta que las entidades designadas como integrantes del grupo por la Administración actúen como un grupo consolidado ni tengan la obligación de presentar sus cuentas en régimen de consolidación.