



Roj: **STS 3043/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:3043**

Id Cendoj: **28079130022018100209**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/07/2018**

Nº de Recurso: **574/2017**

Nº de Resolución: **1134/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 2695/2016,**  
**ATS 7980/2017,**  
**STS 3043/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.134/2018**

Fecha de sentencia: 03/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 574/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/06/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 574/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1134/2018**

Excmos. Sres.



D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 3 de julio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 574/2017 interpuesto por don Argimiro Vázquez Guillén, procurador de los Tribunales, actuando en la representación del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona ( "ORGT"), contra la sentencia de 29 de septiembre de 2.016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 5 de Barcelona que estima en el recurso contencioso-administrativo seguido por el Procedimiento Abreviado núm. 236/2015, interpuesto por la sociedad M. CODINA, S.L., contra la resolución de la Gerencia del ORGT de 29 de abril de 2015, inscrita con el nº 28737/15.

Ha sido parte recurrida la entidad M.CODINA S.L., representada por el procurador don Antonio Sorribes Calle.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Objeto del recurso contencioso-administrativo 236/2015-I seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Barcelona, cuestiones y hechos controvertidos.

El objeto del presente recurso de casación es la sentencia nº 248/16 del Juzgado Contencioso Administrativo nº 5 de Barcelona de 29 de septiembre de 2016, que estima el recurso contencioso-administrativo 236/2015 , interpuesto por la sociedad M. CODINA, S.L., contra la resolución de la Gerencia del ORGT de 29 de abril de 2015, inscrita con el nº 28737/15, desestimatoria de los recursos de reposición contra el acto censal y la liquidación en concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas de los ejercicios 2006 a 2009, de 1.637,26 euros, aprobada por la resolución de 12 de abril de 2011 y contra las sanciones de los ejercicios 2006 a 2009, de 692,25 euros, aprobadas por resolución de 25 de octubre de 2011, relativas a las instalaciones en el municipio de La Torre de Claramunt (Calle Figueres, s/n) y derivadas del acta de disconformidad nº A02-16075-3.

Por medio de la Sentencia, se reconoce la aplicabilidad de la exención por cifra de negocios pretendida por la actora, al entender que no forma parte del grupo de sociedades considerado en la inspección, al no presentar estas sociedades sus cuentas de forma consolidada.

En la referida acta de disconformidad se constató que M. CODINA, S.L., desarrollaba con anterioridad al periodo inspeccionado la actividad de fabricación de telas metálicas y red de acero y se clasificó su actividad en el epígrafe 316.3 (tornillería y fabricación de artículos derivados del alambre) de la Sección 1ª de las Tarifas del IAE, se determinaron los elementos tributarios correspondientes a cada ejercicio y se consideró probado que formaba parte de un grupo de empresas familiar, motivo por el que debía computarse el importe neto de la cifra de negocio del grupo, que al ser superior al millón de euros, conllevaba que no fuera aplicable la exención prevista 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 Reguladora de las Haciendas Locales.

La cuestión principal discutida en el procedimiento *a quo* consistía en determinar si resultaba o no aplicable la exención de IAE prevista en el artículo 82.1.c) del TRLRHL para los sujetos pasivos con INCN inferior al millón de euros, para lo cual previamente debía dilucidarse si M. CODINA, S.L., formaba parte o no del grupo de sociedades, ya que en ese caso el INCN que debía tenerse en cuenta era el del grupo, de acuerdo con la regla 3ª de este precepto (que sí era superior al millón de euros).

Concretamente, para definir cuándo existe grupo de sociedades la regla 3ª se remite al artículo 42 del Código de Comercio y a los artículos 1 a 3 del RD 1815/1991, de 20 de diciembre por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas ("RD 1815/1991"), derogado por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre (el "RD 1159/2010"). Y es en relación a la interpretación de esta remisión donde se produce la discrepancia entre las partes, ya que la actora entendía que resulta necesario que las sociedades estén obligadas a consolidar amparándose en el criterio seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (el "TSJC") en la Sentencia de 6 de marzo de 2013 ; y, por el contrario, la Administración siempre ha considerado que entre las sociedades debe existir las situaciones y presunciones de dominio y control que en estos preceptos se detallan, especialmente el de unidad de decisión (con independencia que, de acuerdo con esta u otra normativa,



el grupo de sociedades esté o no obligado a presentar sus cuentas anuales consolidadas, ya que se trata precisamente de una obligación legal derivada de ser grupo, no de un requisito para ser considerado como tal).

Sostiene la recurrente en casación que tanto en vía administrativa como contenciosa, la Administración motivó y probó de forma minuciosa todos los elementos fácticos que permitían concluir que, en efecto, M. CODINA, SL, formaba parte del grupo de sociedades y, por lo tanto, que no resultaba aplicable la exención de IAE al ser el INCN del grupo superior al millón de euros -todas las sociedades están controladas por los hermanos Codina Sabater (socios y administradores); identidad del domicilio fiscal, las sociedades actúan en un mismo sector o se complementan (se prestan asistencia financiera y las que no realizan actividades de fabricación prestan mayoritariamente sus servicios a las empresas del grupo); utilizan el mismo signo distintivo o anagrama común (" CODINA ") y se presentan a sus clientes a través de una misma página web; y en las memorias de las cuentas anuales estas sociedades reconocían que formaban grupo, en el apartado " SOCIEDADES DEL GRUPO Y ASOCIADA ". La actora (y el resto de sociedades) no negaban ninguno de estos elementos fácticos tenidos en cuenta por la Inspección para considerar que formaban grupo de empresas, centrándose a sostener que no son grupo obligado a la consolidación de cuentas.

#### **SEGUNDO.-** *Fundamentación y fallo de la sentencia recurrida.*

Aunque desestima los motivos de impugnación sobre la prescripción y caducidad, finalmente estima el recurso al estimar el motivo relativo al reconocimiento de la exención del IAE. Así, resuelve la cuestión aplicando el criterio seguido por el TSJ de Cataluña en la sentencia de 6 de marzo de 2013, interpretando que constituyen grupo de sociedades a los efectos de lo dispuesto en el artículo 82.1.c) del TRLRHL aquellos que están obligados a consolidar.

#### **TERCERO.-** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. El Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, presentó el 24 de noviembre de 2016 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2016 por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 5 de Barcelona, en el procedimiento abreviado 236/2015.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes normas del Derecho estatal:

(i) el artículo 82.1.c). 3ª del texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) [«TRLHL»].

(ii) el artículo 42 del Código de Comercio (BOE de 16 de octubre de 1885) [«Cco»], los artículos 1 a 3 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas (BOE de 27 de diciembre) y los artículos 1 y 2 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (BOE de 24 de septiembre) que ha derogado el Real Decreto 1815/1991.

(iii) el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión de la sentencia recurrida por cuanto ha sido una errónea interpretación y aplicación de estos artículos lo que ha llevado a la Sala de instancia a juzgar necesaria la obligación de consolidación contable para considerar un grupo empresarial a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas [«IAE»] y, en consecuencia, al reconocimiento de la exención solicitada por la entidad, con la correspondiente anulación de las liquidaciones del impuesto, así como de las sanciones, de los ejercicios 2006 a 2009.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en las infracciones denunciadas por las siguientes razones:

4.1. Concurre el interés casacional objetivo del artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], por cuanto no existe resolución alguna de nuestro alto tribunal acerca del alcance de la norma anti elusión contenida en el artículo 82.1.c). 3ª TRLHL. Esta ausencia de jurisprudencia ha comportado que diversos tribunales superiores de justicia sostengan posiciones doctrinales opuestas. Cita, por un lado, las sentencias del de Galicia de 6 de febrero de 2013 (recurso 15509/2011, ES: TSJGAL: 2013:855) y de 23 de marzo de 2016 (recurso 15240/2015, ES: TSJGAL: 2016:1902) y, en una postura contraria, la sentencia del de Cataluña de 6 de marzo de 2013 (recurso 1229/2009, ES: TSJCAT : 2013:3706), cuyo criterio aplica la sentencia recurrida.

Asimismo, subraya que el criterio seguido por la sentencia impugnada es contrario al que viene adoptando la Dirección General de Tributos [«DGT»] en cuya consulta vinculante V 3515/2015 expone que «La remisión que hace la regla 3ª del artículo 82.1c) 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».

4.2. La doctrina que sienta la sentencia de instancia resulta gravemente dañosa para el interés general [ artículo 88.2.b) LJCA ], teniendo en cuenta no solamente el número de afectados por el criterio reputado erróneo sino su alcance económico (afirma que «solamente durante los años 2014 y 2015 los servicios de Inspección Tributaria han extendido un total de 209 actas en concepto del IAE en las que se ha considerado que los obligados tributarios formaban parte de un grupo de empresas en el sentido del art. 42 del Código de Comercio , no estando obligados a consolidar contablemente. Dichas actas regularizaron deuda tributaria por importe de 2.230.282,13€») y su alcance temporal, siendo más que previsible que la solución adoptada por la sentencia será susceptible de una posterior y repetida actuación por parte de los órganos judiciales.

5. Concluye sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre la cuestión y que precise la correcta interpretación y alcance del artículo 82.1.c).3ª TRLHL, esto es, que determine, a efectos de la exención recogida en dicho precepto, en qué casos concretos nos encontramos ante un grupo de sociedades y si es necesaria o no la presentación de cuentas anuales consolidadas para entender que existe tal grupo societario en el IAE.

6. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Barcelona tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de enero de 2017, habiendo comparecido el organismo recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA . También se ha personó en plazo M- CODINA, S.L., quien se ha opuso a la admisión del recurso.

#### **CUARTO.** - Admisión del recurso de casación.

La Sección primera, por Auto de fecha 19 de julio de 2017, consideró que concurre interés casacional objetivo porque la cuestión que suscita este recurso se refiere a preceptos sobre los que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA ] y porque sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ]. Asimismo se razona de forma suficiente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ], y en su fundamento jurídico segundo sostiene que:

«1. El debate en la instancia consistió en la interpretación del artículo 82.1.c) 3ª TRLHL, en relación con los artículos 42 Cco ., 1 a 3 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre , y 1 y 2 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre .

2. Dispone el artículo 82.1.c) 3ª TRLHL: «1. Están exentos del impuesto...)

c) Los siguientes sujetos pasivos: 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:

(...)

3.ª 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.

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 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.»

3. La Sentencia de instancia (FJ. 3º), remitiéndose a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de marzo de 2013 (recurso 1229/2009 , ES:TSJCAT:2013:3706) considera un dato relevante la formulación de cuentas anuales consolidadas por el grupo de sociedades. Ello porque el artículo 42 Cco . establece la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas cuando entre las empresas del grupo exista una vinculación que así lo aconseje o cuando las empresas voluntariamente



lo acojan. Es por esta razón que «cuando el art. 82 del TRLHL determina la no exención del Impuesto se está refiriendo a las sociedades que actúan como un grupo consolidado, lo que implica que en caso de no existir esta consolidación, cada una de ellas puede actuar como propia y presentar sus cuentas anuales periódicas». Argumenta que «no puede aplicarse la imposición relativa al importe de la cifra de negocios superior a un millón de euros del grupo, sino la que hace referencia en cada caso al volumen de negocios de la empresa afectada». En suma, concluye que en tanto que el grupo de sociedades al que pertenece la entidad actora no ha presentado cuentas consolidadas, no estamos ante un grupo consolidado, siendo aplicable la exención dado que la citada entidad ha obtenido una cifra de negocios individual inferior a un millón de euros .

4. El Organismo recurrente entiende, por el contrario, que el artículo 82.1.c).3ª TRLHL no exige que el grupo esté obligado a consolidar sus cuentas. Dicho de otro modo, que la obligación de consolidar las cuentas anuales no es un requisito esencial para que exista un grupo de empresas a efectos del IAE. Ilustra su razonamiento añadiendo que lo que este precepto contiene es una cláusula anti elusión que trata de evitar que el sujeto pasivo, mediante la división de su actividad económica en varias sociedades con carácter instrumental, disminuya artificialmente el importe neto de volumen de negocios para que a cada una de las antedichas sociedades les resulte de aplicación la exención. En consecuencia, la interpretación realizada por la Sala de instancia puede suponer que no tributen en el IAE empresas que sí forman parte de un grupo de sociedades pero que optan voluntariamente por no consolidar (o lo que es lo mismo, que se deje en manos de los sujetos pasivos decidir si tributan o no por el IAE).

5. El esclarecimiento de tal cuestión requiere un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre la cuestión y que precise la correcta interpretación y el alcance del artículo 82.1.c).3ª TRLHL, esto es, que determine, a efectos de la aplicación de la exención recogida en dicho precepto (y del cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo), en qué casos concretos nos encontramos ante un grupo de sociedades y si es necesaria o no la presentación de cuentas anuales consolidadas para entender que existe tal grupo societario en el IAE.

6. Esta Sección de Admisiones de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo ya ha considerado en el auto de 5 de abril de 2017 (RCA 181/2017 , ES:TS:2017:2761A) que la cuestión planteada en este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia discutida no han sido nunca interpretadas por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el litigio [ artículo 88.3.a) LJCA ]".

TERCERO .-En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisar el alcance del artículo 82.1.c).3ª TRLHL. Esto es, determinar, a efectos de la aplicación de la exención recogida en dicho precepto (y del cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo), en qué casos concretos nos encontramos ante un grupo de sociedades y si es necesaria o no la presentación de cuentas anuales consolidadas para entender que existe tal grupo societario en el IAE.

(...)

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en precisar el alcance del artículo 82.1.c).3ª del texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo . Esto es, determinar, a efectos de la aplicación de la exención recogida en dicho precepto (y del cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo), en qué casos concretos nos encontramos ante un grupo de sociedades y si es necesaria o no la presentación de cuentas anuales consolidadas para entender que existe tal grupo societario a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas».

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Síntesis de la sentencia recurrida.

En lo que aquí concierne la sentencia recurrida en su fundamento jurídico tercero sostiene lo siguiente:

«El artículo 82.1c) TRLRHL establece una exención en el IAE para los sujetos pasivos que tengan un importe neto de volumen de negocios inferior al millón de euros, con una serie de condiciones y dice

" A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, 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 artículo 191 del

texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. 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 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 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».

Sostiene la sentencia recurrida que:

«El artículo 42 CCom dispone que: "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 esta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, esta 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. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por estas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo por obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.



6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo».

Es un hecho admitido que la parte actora no presentó cuentas consolidadas, en relación a esto, dada la sentencia dictada de la Sala contenciosa-administrativa del TSJ de Catalunya de fecha 6 de marzo de 2013 establece:

«QUINTO. - ( . ..) El TEARC, con alusión a la Consulta Vinculante de la DGT en resolución de fecha 6 de abril de 2005, considera que, con independencia de la presentación de cuentas anuales, si el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades sujetas al IAE no es inferior al millón de euros, las actividades ejercidas por las entidades integrantes del grupo no estarán exentas del impuesto en función del importe neto de la cifra de negocios, debiéndose aplicar sobre todas las cuotas correspondientes a esas actividades ejercidas el coeficiente de ponderación que determina el artículo 86 del TRLHL

SEXTO. - El artículo 42 del Código de Comercio al que remite la Ley de Haciendas Locales, en redacción establecida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre -art. 106 - dice: (..)

(.. .) Y el artículo 43 siguiente del Código de Comercio tiene la siguiente redacción: «1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, las sociedades en el mencionadas no estarán obligadas a efectuar la consolidación, salvo que alguna de ellas haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado bursátil, si concurre alguna de las circunstancias siguientes:

1ª Cuando en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad dominante el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus actuales cuentas anuales, dos de los límites señalados en la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

2a Cuando la sociedad dominante sometida a la legislación española sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad Económice europea, si esta ultima sociedad posee la totalidad de las participaciones socia/es de aquella o si poseyendo el 90 por 100 o mas de el/as, los socios minoritarios aprueban tal dispensa. En todo caso será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación, así como todas sus filiales, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor, cuya sociedad dominante este sometida a la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad Económice europea.
- b) Que la sociedad española dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar exenta de la obligación de establecer las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social.
- c) Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante extranjera, así como el informe de gestión y el certificado de los auditores se depositen, traducidos al castellano, en el Registro Mercantil donde tenga su domicilio la sociedad española.»

En cuanto al Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, que establece las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, el artículo 6 establece la obligatoriedad en forma paralela y desarrollada respecto a la ya transcrita en el art. 42 del Código de comercio , si bien en artículos siguientes se determina la dispensa de la obligación de consolidar por razón del tamaño o por razón de ser dependientes de una sociedad mercantil sometida a la legislación de algún Estado miembro de la Comunidad Económice Europea y se cumplan determinadas circunstancias.

Por ultimo, podemos indicar que el art. 190 de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobada por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, al que remite el art. 42 del Código de Comercio , dispone: «1. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnen, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas de activo no supere los mil quinientos ochenta millones de pesetas.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no su ere los tres mil cientos sesenta millones de pesetas.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades no peroren la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si no dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.



2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán consular cuenta de perdices y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

3. Para fijar la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada se reflejan las partidas A 1, A2 Y 82, por un lado, y 81, 83 Y 84, por otro, para incluirlas en una sola partida denominada, según el caso "Consumos de Explotación" o "Ingresos de Explotación".

4. Las sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión europea no podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.»

SÉPTIMO. - En el presente caso, la entidad recurrente alega, y la Administración no lo desmiente, sino que incluso lo ha aceptado como razón en la resolución de otros casos de empresas pertenecientes al grupo, que no existía entre ellas la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas.

Queda patente que se trata de un grupo de empresas, en el que la sociedad dominante tiene facultades plenas para nombrar los órganos de administración de las dependientes. La resolución del TEARG considera que es un dato irrelevante la no formulación de cuentas anuales consolidadas porque, amparándose en lo que dice la DGT en Consulta Vinculante num. 57212005, de fecha 6 de abril, lo que mide la norma aplicable no es la obligación de presentar cuentas consolidadas, sino que mide el perímetro de las empresas que se integran en el grupo.

La Sala no comparte este criterio, pues entiende que lo que establece la norma es la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas cuando entre las empresas del grupo existe una vinculación que así lo aconsejan o cuando las empresas voluntariamente lo acojan, mas no cuando no se reúnen los requisitos previstos en la LSA antes referidos. Es decir, la norma se refiere a la cohesión entre la actuación del grupo y no solamente al perímetro del grupo. Es por este razón que cuando el art. 82 del TRLRHL determina la no exención del Impuesto se esta refiriendo a las sociedades que (...) como un grupo consolidado, 10 que implica que en caso de no existir esta consolidación, cada una de ellas puede actuar como propia y presentar sus cuentas anuales periódicas. En suma, no puede aplicarse la imposición relativa al importe de la cifra de negocios superior a 1.000.000 de euros del grupo, sino la que hace referencia en cada caso al volumen de negocios de la empresa afectada. Por lo tanto, el grupo de sociedades al que pertenece la parte actora no ha presentado cuentas consolidadas, por lo que entiendo que no están delante de un grupo consolidado, siendo aplicable la exención prevista».

#### **SEGUNDO. - Posición de la recurrente en casación.**

El artículo 82.1.c) del TRLRHL, dispone que están exentas del IAE las sociedades " *que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros* ". Y, en especial, su regla 3ª, que precisa que para el cálculo del INCN debe tenerse en cuenta el conjunto de las actividades económicas que la sociedad ejerce o del conjunto de sociedades cuando el sujeto pasivo forma parte de un grupo de sociedades, remitiéndose para definir cuándo existe grupo a lo dispuesto en los artículos 42 del Caco y 1 a 3 del RD 1815/1991 (derogado por el RD 1159/2010).

Así, el artículo 82.1.c) del TRLRHL establece un supuesto de exención para aquellas sociedades que, pese haber realizado el hecho imponible del IAE, tienen un INCN inferior al millón de euros, eximiéndolas del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Ahora bien, en su regla 3ª, se contiene una cláusula anti elusión, consistente en que debe tenerse en cuenta el INCN del grupo cuando la entidad en cuestión forme parte de un grupo de sociedades, para evitar, precisamente, que el sujeto pasivo, mediante la división de su actividad económica en varias sociedades con carácter instrumental, disminuya artificiosamente el INCN para que a cada una de las antedichas sociedades les resulte de aplicación la exención y no tributen por IAE.

Este precepto, en vez de definir cuándo existe grupo de empresas en el propio artículo, utiliza la técnica legislativa de la remisión a la normativa mercantil y contable, que ya establecen los criterios al respecto, en concreto, al artículo 42 del Caco y al Capítulo I del RD 1815/1991 (ahora RD 1159/2010). Sin embargo, puede comprobarse como esta regla 3ª no exige en ningún momento que, además, el grupo esté obligado a consolidar sus cuentas, como erróneamente considera la Sentencia, ni se remite a las normas que establecen los casos en los que el grupo de empresas está efectivamente obligado a consolidar (este es, al artículo 43 del Caco y Capítulo II de los referidos RD, que es donde se establecen las excepciones a la obligación de consolidar).

Por ello, sostiene dicha parte que la interpretación que se efectúa en la Sentencia excede del tenor literal del art. 82.1.c) regla 3ª del TRLRHL, y es contraria a su dicción, al considerar que sólo debe tenerse en cuenta el INCN del conjunto de sociedades cuando el grupo de sociedades consolida sus cuentas (voluntaria u obligatoriamente), pero también al espíritu y finalidad de esta exención, que es dejar fuera del gravamen a las pequeñas y medianas empresas y, por el contrario, someter a gravamen a las empresas que, por si solas o como



parte de un grupo, tienen un INCN superior al millón de euros. En contra, pues, de los criterios interpretativos establecidos por el artículo 12 de la LGT , que se remite a lo dispuesto por el 3.1 del Código Civil.

Así pues, la regla 3ª se remite a la normativa mercantil y contable a los únicos efectos de delimitar cuándo existe grupo de sociedades (caso en el que corresponde tener en cuenta el INCN del conjunto de entidades del grupo a los efectos de determinar si resulta o no aplicable la exención), pero sin que resulte de la literalidad de este artículo ni de su finalidad que, además, el grupo de sociedades deba estar obligado a consolidar sus cuentas.

En primer lugar, la regla 3ª se remite al artículo 42 del Caco, que ha ido definiendo cuándo existe grupo de sociedades, siendo el criterio determinante que exista entre ellas unidad de decisión, esto es, que se hallen bajo una dirección única. En concreto, del siguiente modo (versión dada por la Ley 62/2003, aplicable a los ejercicios 2006 a 2009, que son los inspeccionados, en virtud de la regla 2ª del artículo 82.1.c), si bien las modificaciones introducidas por la Ley 16/2007 , principalmente sustituyendo el concepto de unidad de decisión por el de ostentar control en otras sociedades, tampoco suponen una alteración sustancial):

«Existe un grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una sociedad, que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente, y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones.

(...)

2. Se presumirá igualmente que existe unidad de decisión cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única. En particular, 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»

En segundo lugar, la regla 3ª del artículo 82.1.c) del TRLRHL establece que los casos del artículo 42 del Caco serán los recogidos en el Capítulo I, Sección 1ª, del RD 1815/1991 (ahora del RD 1159/2010), normas que, como puede verse, regulan situaciones prácticamente idénticas a las detalladas en el 42.1, si bien precisando o ampliando algunos aspectos, como los criterios para el cómputo de los derechos de voto. Ahora bien, sostiene que esta remisión no excluye la aplicación de la regulación contenida en el artículo 42 del Caco (en especial de la presunción establecida en su apartado 2).

Por tanto, para la recurrente, la Sentencia también infringiría lo dispuesto en los artículos 42 del Caco y 1 a 3 del RD 1815/1991 (así como los artículos 1 y 2 del RD 1159/2010 ), porque en estos preceptos se define cuándo existe grupo de sociedades, pero no disponen que sean grupos de sociedades las que consolidan (la consolidación no es un requisito para ser grupo, sino una obligación que se deriva de ello). En otras palabras, estos preceptos no establecen que son sólo grupos de sociedades aquellos que consolidan sus cuentas, como si se tratara de una condición *sine qua non* para poder ser considerado grupo, sino que el hecho de tener que consolidar cuentas es tan sólo una obligación legal derivada de ser un grupo de empresa de acuerdo con la definición contenida en estos artículos, obligación de la que, como veremos, se puede estar fácilmente exonerado y supone que la mayoría de grupos de empresas no estén obligados a consolidar.

Sostiene que, de acuerdo con el artículo 43 del Cco. y el Capítulo II del RD 1815/1991 y del RD 1159/2010, así como el artículo 258 del RDL 1/2010, de 2 de julio , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (antes artículo 190 de la Ley de Sociedades Anónimas , que se transcribe totalmente en la Sentencia), no todos los grupos de sociedades tienen la obligación de presentar cuentas consolidadas, al establecerse una dispensa de dicha obligación que obedece a dos circunstancias: (i) la primera es el tamaño, esto es, no superar una dimensión determinada -que el total de las partidas del activo no supere los 11.400.0000 euros, que el importe neto de la cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 euros y que la media de trabajadores no sea superior a 250- y (ii) la segunda, depender de otro grupo mayor cuya empresa dominante esté sometida a la legislación española o de alguno de los Estados Miembros de la Unión Europea.

Recuerda que la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, *sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas* regula esta materia a nivel comunitario. De modo que, en su artículo 22 se delimitan los casos en que existe grupo y, en consecuencia, en principio existe la obligación de consolidar (como hace el artículo 42 del Caco y el Capítulo I de los RD), si bien, en su artículo 23, se regula cuando están o pueden estar exentos (principalmente los grupos pequeños y medianos, excepto las de interés público).

Sostiene que, la obligación de presentar las cuentas de forma consolidada establecida en la normativa mercantil y contable (tanto de derecho interno como europeo), prevista principalmente para los grupos de empresas más grandes, no está prevista para gravar la capacidad económica de estos sujetos, sino



que persigue una finalidad distinta: proporcionar una información adicional para proteger debidamente a accionistas, socios y terceros. En otras palabras, no se trata de un problema de disciplina fiscal sino de homogeneización de la información económico-financiera de las empresas (Considerando 3 de la Directiva), para que los agentes económicos que interactúan con ellas puedan tomar sus decisiones con conocimiento de causa, basándose en una información oportuna, fiable y completa.

En consecuencia, entiende que la interpretación que se efectúa en la Sentencia del artículo 82.1.c) regla 3ª del TRLRHL, resulta contraria a su propia dicción y finalidad, ya que este precepto prevé que no pueda aplicarse la exención cuando la entidad forma parte de un grupo de sociedades cuyo INCN conjunto supera el millón de euros, y, en cambio, la Sentencia considera que sólo debe tenerse en cuenta el INCN conjunto cuando el grupo de sociedades consolida o está obligado a consolidar (requisito adicional que en ningún caso viene impuesto por la norma).

Como puede verse, esta interpretación puede suponer que no tributen por IAE numerosas empresas que sí forman parte de un grupo de empresas de acuerdo con los criterios fijados por el art. 42 del Caco y las normas contables (la Sentencia reconoce que la actora pertenece al grupo), pero que optan voluntariamente por no consolidar o que no están obligadas a ello - que son la mayoría, ya que la exención de la obligación de consolidar afecta a la mayoría de grupos de empresas (menos de 250 trabajadores, activo inferior a 11.400.000 euros y INCN inferior a 22.800.000 euros)-. O, en otras palabras, supone ampliar el número de sujetos exentos, sin que en esa decisión haya intervenido para nada el legislador, con la consiguiente inseguridad jurídica e infracción de la reserva de ley tributaria ( art. 8 de la LGT ) que ello implica.

En definitiva sostiene que la única interpretación conforme a derecho del artículo 82.1.c) regla 3ª del TRLRHL es la que deriva de su literalidad, esto es, que están exentas del IAE aquellas sociedades que tienen un INCN inferior al millón de euros o, cuando forman parte de un grupo de sociedades de acuerdo con la definición de grupo del artículo 42 del Caco y normativa contable, cuando el INCN del conjunto de sociedades pertenecientes al grupo es inferior a dicho importe; con independencia de si, de acuerdo con estas u otras normas, el grupo está obligado a consolidar o existe algún supuesto de dispensa de dicha obligación (ya que el artículo 82.1.c) se remite a la normativa mercantil y contable a los exclusivos efectos de definir cuándo existe grupo, pero no exige que esa consolidación se lleve a cabo para poder tener en cuenta el INCN del conjunto de entidades pertenecientes al grupo). Sin que sea admisible que una posibilidad, como es la de consolidar contablemente, se pueda convertir en el elemento determinante de tributar o no en el IAE, pues eso es tanto como dejar en manos del contribuyente la tributación por este concepto.

Añade que el legislador hubiera querido que, en efecto, se tuviera en cuenta el INCN de las sociedades que forman un grupo sólo cuando existe la obligación de consolidar, así lo hubiera dicho expresamente, o se hubiera remitido al artículo 43 del Caco y Capítulo II de los RD (que es donde se establecen las excepciones a la obligación de consolidar y, a contrario sensu, donde se determinan los grupos de sociedades que están obligados a ello). Pero no lo hace, y se remite a la normativa mercantil a los únicos efectos de definir el grupo de sociedades, y no olvidemos que en materia de exenciones la ley y la jurisprudencia exigen que se realice siempre una interpretación restrictiva de la norma.

Por ello, sostiene que la sentencia también infringe artículo 14 de la LGT , que prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, ya que, como hemos motivado, la interpretación realizada por la Sentencia supone extender o ampliar la exención de IAE a sujetos pasivos que tienen vedada dicha exención por imperativo legal (como ocurre con los sujetos pasivos que forman parte de un grupo de sociedades con INCN superior al millón de euros, estén o no obligados a consolidar cuentas).

Y mantiene que no resulta conforme a Derecho que el sujeto pasivo, al decidir si presenta cuentas consolidadas o no, también esté determinando como tributará en el IAE, ya que lo que propiamente busca la norma es que todas las sociedades (con independencia de si son grupo o si presentan cuentas anuales consolidadas o no) tributen de la misma forma en el IAE y no se pueda evitar el impuesto sustituyendo una sociedad por un grupo de sociedades que actúen de forma conjunta.

Por todo lo expuesto solicita que la cuestión con interés casacional objetivo, en los términos fijados por el Auto de admisión, debe resolverse declarando que la interpretación mantenida por la Sentencia aquí recurrida resulta contraria a las normas invocadas por esta representación y, en consecuencia, solicitamos que se fije la siguiente interpretación de la cláusula anti elusión contenida en el artículo 82.1.c), regla 3ª, del TRLRHL:

Se confirme que la remisión que se efectúa en la regla 3ª del artículo 82.1c) del TRLRHL al artículo 42 del Cco y a la Sección 1ª del Capítulo I del RD 1815/1991 (derogado por el RD1159/2010), es a los exclusivos efectos de determinar cuándo existe grupo de sociedades. De modo que, para verificar si procede aplicar la exención por INCN inferior al millón de euros, debe tenerse en cuenta el INCN correspondiente al conjunto de entidades cuando entre ellas se produzcan las relaciones de dominio y control que se detallan en estos preceptos (según



la versión de los mismos que en cada caso sea aplicable), sin que se requiera, además, que el grupo esté obligado -y no exento- a formular su cuenta de forma consolidada.

Y, en consecuencia, solicita que se revoque la Sentencia en lo relativo a la exención del IAE (Fundamento Jurídico Tercero), declarando la conformidad a Derecho de las Resoluciones impugnadas. O, subsidiariamente, retrotrayendo las actuaciones para que el JCA 5 de Barcelona dicte sentencia de conformidad con el criterio jurisprudencial que esta Sala fije.

**TERCERO.** - Sentencia núm. 356/2018 de 06/03/2018 .

Sobre un asunto semejante se ha pronunciado recientemente esta Sección de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia 356/2018 de 06/03/2018 , que por seguridad jurídica hemos de seguir en la presente. Decíamos en los fundamentos jurídicos de dicha sentencia lo siguiente:

«SEGUNDO. La discrepancia sobre el alcance de la remisión normativa que efectúa la regla tercera del 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.

1. Como adelantamos en los antecedentes de hecho, la sentencia ahora recurrida ha considerado que la condición de grupo de empresas que se menciona 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, debe ir referida a las sociedades que actúan como un grupo consolidado, de manera que -de no existir tal consolidación- cada una de ellas puede actuar como propia y presentar sus cuentas anuales periódicas.

Y es que, para el juez de instancia, lo esencial es que el precepto legal al que se remite la Ley de Haciendas Locales se refiere expresamente a los supuestos en los que existe obligación legal de "formular cuentas anuales consolidadas", siendo así que no solo es que VALLPA 3000, S.L. no ha formulado sus cuentas en esos términos, sino que no consta que la Administración competente haya exigido a la interesada el cumplimiento de tal deber.

Completa tal argumentación la parte recurrida en casación al afirmar, citando al efecto otros pronunciamientos de las Salas de A Coruña, Barcelona y Bilbao, que lo que exige la norma anti elusión es que exista en la sociedad dominante del grupo la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas por cuanto el artículo 42 del Código de Comercio se refiere exclusivamente a ese supuesto y no a aquel otro en el que, materialmente, pueda existir un grupo de empresas pero no exista obligación de consolidación.

2. Sostiene la Diputación de Barcelona, por el contrario, que la constatación de que existe un grupo de empresas a tenor de las situaciones y presunciones de dominio y control que se recogen en el artículo 42 del Código de Comercio , especialmente la "unidad de decisión", es el único parámetro que ha de tenerse en cuenta a efectos de aplicar la cláusula anti elusión, pues lo que pretender evitarse con la misma es que el sujeto pasivo, mediante la división de su actividad económica en varias sociedades con carácter instrumental, disminuya artificiosamente su importe neto de cifra de negocios para que a cada una de esas entidades les resulte aplicable la exención.

Dicho de otro modo, la remisión efectuada no alcanza a la efectiva formulación de las cuentas bajo el régimen de consolidación (por la dominante) pues el espíritu y finalidad de la exención no es otro que el de someter a gravamen a las empresas que, por sí solas o como parte de un grupo, tienen un importe neto de cifra de negocios superior al millón de euros.

En definitiva, siempre según la recurrente en casación, la regla tercera del artículo 82.1.c) se remite a la normativa mercantil y contable "a los únicos efectos de delimitar cuándo existe grupo de sociedades, pero sin que resulte de la literalidad de este artículo ni de su finalidad que, además, el grupo de sociedades deba estar obligado a consolidar cuentas".

TERCERO. El criterio de esta Sala sobre la interpretación de la regla tercera del artículo 82.1.c) de la Ley de Haciendas Locales , y de la remisión que realiza al artículo 42 del Código de Comercio y a la Sección Primera del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre .

Es cierto, como señala la Diputación de Barcelona, que la cláusula anti elusión 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 anti elusión 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 anti elusión 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 anti elusión 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".

**TERCERO.** - *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 el alcance del artículo 82.1.c). 3ª del texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo . Esto es, determinar, a efectos de la aplicación de la exención recogida en dicho precepto (y del cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo), en qué casos concretos nos encontramos ante un grupo de sociedades y si es necesaria o no la presentación de cuentas anuales consolidadas para entender que existe tal grupo societario a afectos del Impuesto sobre Actividades Económicas".

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 .

**CUARTO.** - *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 la entidad M.CODINA 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.

**QUINTO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Argimiro Vázquez Guillén, procurador de los Tribunales, actuando en la representación del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona ( "ORGT"), contra la sentencia de 29 de septiembre de 2.016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 5 de Barcelona dictada en el recurso contencioso-administrativo seguido por el Procedimiento Abreviado núm. 236/2015, que estima el recurso contencioso-administrativo 236/2015-I interpuesto por la sociedad M. CODINA, S.L., contra la resolución de la Gerencia del ORGT de 29 de abril de 2015, inscrita con el nº 28737/15 .

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.