

Referencia: NFC049437

DGT: 29-10-2013N.º CONSULTA VINCULANTE: V3204/2013

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios. Entidades de nueva creación. Debe entenderse que lo dispuesto en el art. 108.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) queda reservado para los supuestos en que una entidad o un grupo de entidades son de nueva creación pero no en un supuesto en el que, si bien una sociedad es constituida, la misma queda incluida en un grupo de sociedades, que tiene carácter preexistente. *Cómputo de la cifra de negocios del conjunto de entidades.* A efectos del cómputo de la cifra de negocios del conjunto de entidades no deben eliminarse, en virtud de la Resolución TEAC, de 5 de septiembre de 2013, RG 6626/2012 (NFJ052721), las operaciones internas realizadas entre ambas sociedades. *Periodos de aplicación de los beneficios fiscales.* La sociedad A y su participada (sociedad E) al 100 por cien, constituida en 2012, podrán aplicar los incentivos fiscales regulados en el capítulo XII del título VII del TR Ley IS en el ejercicio 2013 en la medida en que la suma de los importes netos de la cifra de negocio de las sociedades A y E correspondientes al ejercicio 2012 no alcance la cuantía de 10 millones de euros, por aplicación de lo dispuesto en el art. 108.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), y también, bajo la consideración de que 2013 es el primer ejercicio en que se alcanza la cifra de 10 millones de euros computando la cifra de negocios de ambas sociedades, podrán aplicar dichos incentivos fiscales en los tres siguientes (2014-2015-2016), por aplicación de lo dispuesto en el art. 108.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), siempre y cuando la sociedad A y la sociedad E hubieran tenido la consideración de entidades de reducida dimensión en los períodos 2012 y 2011.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 108.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante (A) se dedica a la actividad de impresión de etiquetas disponiendo de personal laboral e instalaciones fabriles en el citado domicilio. En el año 2011, facturó en torno a los 7.000.000 de euros. En el año 2012 facturará un cifra similar, figurando de alta en el IAE en el epígrafe 474.1 Impresión de textos o imágenes por cualquier sistema.

En el año en curso ha constituido, una sociedad E, siendo la entidad consultante la propietaria de la totalidad de las participaciones del capital social de la misma. La entidad E ha sido creada para incidir en el mercado con una nueva marca, y para diversificar, como vendedor se dedicará a suministrar a la entidad consultante toda la materia prima adquirida a terceros y además comercializará a terceros productos adquiridos a terceros. La posible facturación de esta nueva compañía en el año 2013 será posiblemente de una cuantía de 4.000.000 de euros aproximadamente figurando de alta desde septiembre de 2012 en el epígrafe 619.1 "comercio mayor de productos de papel y cartón."

De todo lo anterior, se desprende que en el año 2013, 2014 y 2015 se superarán los 10.000.000, si sumamos la facturación de ambas compañías, parte importante de la cual es operación vinculada, y que de no ser por la nueva compañía E, no se llegaría a los 10.000.000 euros.

Cuestión planteada:

1) Si podrán aplicar, tanto la entidad consultante como su participada en los años 2013, 2014 y 2015 el régimen especial de empresas de reducida dimensión, previsto en los artículos 108 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de Marzo.

2) Si a partir del año 2016 y siguientes podrán aplicar, tanto la entidad consultante como su participada el régimen especial de empresas de reducida dimensión, con arreglo a lo dispuesto en el art. 108.4 del TRIS. previsto en los artículos 108 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de Marzo.

Contestación:

El artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo en su redacción dado por el Real Decreto 14/2010 de 23 de diciembre, establece que:

“1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 de millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del Título VII de esta Ley, acogida al régimen fiscal establecido en dicho capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores.”

El artículo 42 del Código de Comercio, establece:

“1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

(..).”

En este caso concreto, en el que se constituye por parte de la entidad A una nueva entidad E en septiembre de 2012, no procede la aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 108 del TRLIS, debiendo entenderse que dicho apartado queda reservado para los supuestos en que una entidad o un grupo de entidades son de nueva creación pero no en un supuesto como este en el que la entidad E, si bien es constituida en 2012, queda incluida en un grupo de sociedades con la entidad A, que tiene carácter preexistente.

Por otra parte, a efectos de computar el importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el artículo 108.1 del TRLIS, correspondiente a los ejercicios 2013 y siguientes, con el fin de determinar si las entidades A y E pueden aplicar en dichos períodos impositivos los beneficios fiscales recogidos en el capítulo XII del título VII del TRLIS, cabe señalar que el apartado 3, del artículo 108 del TRLIS, obliga a computar de forma conjunta el importe neto de la cifra de negocios de entidades en las que se dé alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

En consecuencia, la entidad consultante y su participada al 100% (E) deberán tomar en consideración, tanto la cifra de negocios de la entidad E, constituida en septiembre de 2012, como la cifra de negocios de la entidad A, pudiendo, únicamente, acogerse, en el ejercicio 2013, a los beneficios fiscales previstos en el capítulo XII del título VII del TRLIS, en virtud de lo dispuesto en el artículo 108.1 del TRLIS, en la medida en que el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior (2012), referido al grupo, sea inferior a 10.000.000 de euros. En este caso concreto, se computará la cifra de negocios tanto de la entidad A como de la entidad E, en este último caso desde la fecha de su constitución.

Adicionalmente, la consultante en el escrito de consulta manifiesta que una parte importante de la cifra de negocios de ambas compañías se corresponde con operaciones intragrupo realizadas entre A y E.

En este punto es preciso traer a colación la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 5 de septiembre de 2013, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en virtud de la cual “(...) a juicio de este Tribunal Central, y siguiendo con el criterio de interpretación teleológica, la eliminación de las operaciones intragrupo de la suma total del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades iría en contra del espíritu y finalidad del régimen fiscal de empresas de reducida dimensión, el cual, con la toma en consideración del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte de un grupo, lo que trata es de evitar la división artificiosa de sociedades a los efectos de no superar individualmente una cifra determinada”.

En virtud de lo anterior, a efectos del cómputo de la cifra de negocios del conjunto de entidades (A y E) no deben eliminarse las operaciones internas realizadas entre ambas sociedades.

De los hechos reflejados en el escrito de consulta se deduce que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente a ambas entidades (A y E), en los ejercicios 2013 y siguientes, superaría el umbral de 10 millones de euros, por lo que las entidades A y E no podrán aplicar los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión.

Respecto a la posible aplicación de dichos incentivos fiscales por parte de las sociedades A y E en el ejercicio 2013, cabe señalar que no existe información acerca de la cifra de negocios obtenida en el ejercicio 2012 por la entidad E, en el ejercicio de su constitución. Por tanto, en la medida en que la suma de los importes netos de la cifra de negocios de las sociedades A y E correspondiente al ejercicio 2012, no alcance la cuantía de 10 millones de euros, las sociedades A y E podrán aplicar el régimen fiscal especial de entidades de reducida dimensión en el ejercicio 2013.

Finalmente, el apartado 4 del artículo 108 señala que los incentivos fiscales establecidos en el capítulo XII del título VII del TRLIS, también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el artículo 108.2 del TRLIS, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Ante la ausencia de datos, la presente contestación se emite partiendo de la consideración de que el ejercicio 2013 es el primer ejercicio en que se alcanza la cifra de 10 millones de euros, computando, a tal efecto, la cifra de negocios de las sociedades A y E conjuntamente.

En tal supuesto, las sociedades A y E podrán aplicar los incentivos fiscales regulados en el capítulo XII del título VII del TRLIS en el ejercicio 2013 (por aplicación de lo dispuesto en el artículo 108.1 del TRLIS) y en los tres siguientes (2014-2015-2016), por aplicación de lo dispuesto en el artículo 108.4 del TRLIS, siempre y cuando la sociedad A y la sociedad E hubieran tenido la consideración de entidades de reducida dimensión en los períodos 2012 y 2011.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.