

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090954

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de septiembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 6317/2021

SUMARIO:

IS. Tipo impositivo. *Aplicación del tipo de gravamen reducido del art. 29 de la Ley IS para entidades de nueva creación.* La cuestión objeto de controversia versa sobre la aplicabilidad, o no, del tipo de gravamen reducido previsto en el art. 29 de Ley 27/2014 (Ley IS).

En este caso, la oficina gestora estima que la entidad no podía ser considerada «entidad de nueva creación» en el ejercicio 2019, para el que la entidad pretende la aplicación del tipo de gravamen reducido del art. 29.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS), al incumplir los requisitos exigidos por ese precepto para ser considerada como tal «entidad de nueva creación» en el ejercicio objeto de la solicitud de rectificación.

El contribuyente, por su parte, viene alegando que, en 2016, fecha de constitución de la entidad, sí cumplía los requisitos para aplicar este tipo de gravamen reducido, previsto en el art. 29.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS), el cual, por ello, sería de aplicación en el primer periodo impositivo desde ese momento en que la base imponible fuera positiva, siendo éste, en su caso, el ejercicio 2019. Según el artículo, tendría, por ello, el derecho a aplicar ese tipo especial de gravamen en ese ejercicio y en el siguiente (2020).

La controversia que se plantea es, esencialmente, si una entidad que aparentemente cumplía con las condiciones para ser «de nueva creación» en el ejercicio 2016 -y que, por tanto, tendría derecho a aplicar el tipo de gravamen reducido, del 15%, en el primer período impositivo, desde ese 2016, en que su base imponible fuese positiva y en el siguiente- podría perder el derecho a aplicarlo si, en el ejercicio en que ello fuese procedente -ese «primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente» desde que la entidad se constituyó-, la entidad no cumple la condición para ser considerada «entidad de nueva creación» porque ha pasado a formar parte de un Grupo de Sociedades en los términos del art. 42 del RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.).

Dado que, efectivamente, el art. 29 de la Ley 27/2014 (Ley IS) no lo precisa, parece procedente acudir a la regla subsidiaria prevista en la Ley 58/2003 (LGT). Conforme a ello, es claro que siendo el tipo de gravamen uno de los elementos que constituyen las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, en consecuencia, su determinación debe realizarse teniendo en cuenta la situación de la entidad en esa fecha, la fecha del devengo; y, en este caso, debe analizarse la situación a la fecha de devengo del IS correspondiente al periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva y al siguiente, al ser esos periodos en los que correspondería aplicar ese tipo de gravamen bonificado para entidades que tengan la consideración de ser «de nueva creación».

De acuerdo con el art. 28 de la Ley 27/2014 (Ley IS) el devengo del Impuesto y, por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria, se produce el último día del periodo impositivo que, para el caso en cuestión, que se plantea respecto de 2019, fue el 31 de diciembre de 2019, siendo precisamente esta fecha a la que se debe atender a la hora de determinar si se cumplen esos requisitos previstos en el art. 29.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS) y, particularmente teniendo en cuenta la cuestión que nos ocupa, si, en esa fecha, puede considerarse a la entidad en cuestión como «de nueva creación».

Por ser más concretos, lo que debe valorarse es, si en dicha fecha, la sociedad formaba parte de un grupo mercantil en el sentido del art. 42 del RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.) porque de ser así no podría tener la consideración de «entidad de nueva creación» y no tendría derecho a aplicar, en ese ejercicio, el tipo de gravamen especial del 15% previsto para ese tipo de entidades.

Es claro que, en este caso, dado que, conforme a lo expuesto y acreditado en el expediente, en 2017 las participaciones sociales de XZ pasaron a ser titularidad de GRUPO XZ que, desde ese momento, pasó a ostentar una situación de control de la sociedad interesada, sin que dicha situación se haya visto modificada con posterioridad, a 31 de diciembre de 2019, la entidad formaba parte de un grupo mercantil en el sentido del art. 42 RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.) y, por consiguiente, no podía ser considerada entidad de nueva creación a los efectos de aplicar el tipo reducido previsto en el art. 29.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 17, 28, 29 y 80.
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 42.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 8 y 21.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 23/08/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 14/07/2021 contra la resolución de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Castilla La Mancha, en adelante UGGE, con número de referencia RGE...21 desestimatoria del recurso de reposición previamente promovido por **XZ SLU** respecto del acuerdo desestimatorio de una previa solicitud, tramitada por esa entidad, para la rectificación de su del Impuesto sobre Sociedades (IS) de 2019.

A continuación, exponemos los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

XZ SLU se constituyo mediante escritura publica de constitución de fecha ...-2016.

La entidad se constituye como Sociedad de Responsabilidad Limitada de carácter unipersonal cuyo socio único es D. **Axy** con NIF ... , que adquiere el 100% del capital social de 3.000 euros dividido en 3000 participaciones sociales con un nominal de 1 euro cada una de ellas.

En el ejercicio 2017 las participaciones sociales de **XZ** fueron íntegramente aportadas, mediante una operación de canje de valores, a una entidad de nueva creación, **TW GROUP HOLDING, SLU (...)**, actualmente denominada **GRUPO XZ SLU**, íntegramente participada por el Sr. **Axy**.

XZ presentó el 18 de julio de 2020 su autoliquidación correspondiente al IS del periodo impositivo 2019 con un resultado a ingresar de 41.789,16 euros, resultado de aplicar el tipo de gravámen reducido del 15%, previsto en el artículo 29.1 de la LIS para entidades de nueva creación, que fue ingresado. El ejercicio 2019 es el primer periodo impositivo en que la base imponible de la entidad interesada es positiva desde su constitución en 2016.

Tercero.

El 7 de agosto de 2020 la sociedad interesada presentó una autoliquidación complementaria, para ese tributo y ejercicio, por la que se ingresaron 751 804,64 euros, al entender que el tipo impositivo correcto a aplicar era el general del 25%.

Cuarto.

El 2 de octubre de 2020 la entidad presenta una solicitud de rectificación de la referida autoliquidación complementaria solicitando el reconocimiento de una devolución de ingresos indebidos por importe de 751.804,64 euros al estimar que, efectivamente, sería de aplicación, en 2019, el tipo impositivo reducido del 15% para entidades de nueva creación previsto en el artículo 29.1 de la LIS.

Quinto.

En fecha 11-12-2020 se notifica a la sociedad interesada el acuerdo de resolución de esa solicitud de rectificación de autoliquidación 2020GR...5Q con sentido desestimatorio.

Sexto.

No conforme con ese acuerdo de resolución, la entidad interpone recurso de reposición el 7 de enero de 2021 ante el órgano competente, la UGGE de la Delegación Especial de Castilla La Mancha. La resolución desestimatoria del mencionado recurso fue notificada a la entidad el 15 de junio de 2021, con el siguiente sentido:

" En definitiva, al no tener **XZ S.L.** la consideración de entidad de nueva creación en el ejercicio 2019 por formar parte de un grupo de sociedades, no puede aplicar el tipo de gravamen del que se benefician este tipo de entidades, de acuerdo a lo señalado en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

Séptimo.

Disconforme el interesado con la resolución del recurso de reposición dictada interpone, en fecha 14-07-2021, la presente reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), siendo tramitada con el número de referencia RG 6317-2021 y, mediante escrito presentado el 14-07-2021, efectuó alegaciones, a las que más adelante nos referiremos, respecto de las cuestiones siguientes:

- Si el requisito negativo de no pertenecer a un grupo mercantil exigido por el artículo 29.1 de la LIS para la aplicación del tipo reducido por entidad de nueva creación, debe concurrir en la fecha de constitución de la entidad o en el momento del devengo de la obligación tributaria.

- Si debe considerarse, o no, que desde su constitución, **XZ** ya formaba parte de un grupo mercantil por el hecho de que su socio único administrara y poseyera otras sociedades mercantiles.

- Si la realización de una operación de canje de valores, por sí misma, debe o no suponer la pérdida de un beneficio fiscal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del recurso de reposición, y, por ello, la conformidad o no a Derecho de la resolución de la solicitud rectificación de autoliquidación del IS de 2019 de la que deriva.

Tercero.

La cuestión objeto de controversia versa sobre la aplicabilidad, o no, del tipo de gravámen reducido previsto en el artículo 29 de LIS, en los siguientes términos:

"1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento.

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica:

a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El tipo de gravamen del 15 por ciento previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley."

La aplicabilidad de este tipo reducido se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de julio (TRLIS), incluyéndolo en su Disposición Adicional Decimonovena en virtud de la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, con el objetivo principal de incentivar la creación de empresas y reducir la carga impositiva los primeros años de ejercicio de la actividad.

Posteriormente, fue confirmado dicho tipo reducido para entidades de nueva creación, en el artículo 29 de la LIS, anteriormente extractado.

Cuarto.

En este caso, la UGGE de Castilla La Mancha, la oficina gestora, estima que la entidad no podía ser considerada "entidad de nueva creación" en el ejercicio 2019, para el que la entidad pretende la aplicación del tipo de gravamen reducido del artículo 29.1 LIS, al incumplir los requisitos exigidos por ese precepto para ser considerada como tal "entidad de nueva creación" en el ejercicio objeto de la solicitud de rectificación, disponiendo, en el acuerdo de resolución, a tal efecto, lo siguiente:

"No se discute que la empresa forma parte en 2019 de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio pero ello no es relevante para la entidad, puesto que dicho beneficio (la aplicación del tipo reducido) está consolidado por cumplir las condiciones para su aplicación en la fecha de cierre del ejercicio 2016, el de su constitución, y tiene derecho a su aplicación en el primer ejercicio en el que se genere la base imponible positiva y en el siguiente.

La cuestión que plantea dudas, por tanto, es si para incumplir el requisito exigido una entidad tiene que formar parte del grupo desde su constitución o, por el contrario, basta que forme parte del grupo en el primer período impositivo en el que se genere la base imponible positiva o en el siguiente para no tributar de acuerdo al tipo reducido como entidad de nueva creación (independientemente de la fórmula jurídica elegida para la transmisión de las acciones o participaciones sociales). Lo razonable sería entender que no se aplica la limitación al tipo de gravamen para entidades de nueva creación si en el primer período impositivo que tenga base imponible positiva desde su constitución o en el siguiente forma ya parte del grupo, aun cuando no formase parte del grupo en su constitución."

Citando además, para apoyar su postura, la consulta vinculante V1535-16 de la Dirección General de Tributos, de fecha 13/4/2016 y la Resolución del TEAR de Valencia 046/08877, del 27 de junio de 2019, según la cual:

"... no necesariamente dicho requisito (el requisito negativo de no pertenencia a un grupo) debe darse sólo en el momento de la constitución, sino que también puede darse después, y es a partir del período en que se produce dicha circunstancia, la pertenencia a un grupo, cuando la entidad deja de tener la consideración de entidad de nueva creación, lo cual puede acontecer tanto en el primero como en el segundo de los ejercicios en que la entidad obtenga una base imponible positiva".

Esta postura se mantiene por el órgano competente para resolver el recurso de reposición.

El contribuyente, por su parte, viene alegando que, en 2016, fecha de constitución de la entidad, sí cumplía los requisitos para aplicar este tipo de gravamen reducido, previsto en el artículo 29.1 de la LIS, el cual, por ello, sería de aplicación en el primer período impositivo desde ese momento en que la base imponible fuera positiva, siendo éste, en su caso, el ejercicio 2019. Según el artículo, tendría, por ello, el derecho a aplicar ese tipo especial de gravamen en ese ejercicio y en el siguiente (2020).

Quinto.

Al respecto de esta cuestión, este TEAC ya anticipa que comparte el criterio administrativo.

El referido artículo 29.1 LIS señala que cuando nos encontremos ante "entidades de nueva creación que realicen actividades económicas" éstas, en su IS, tributarán "al tipo del 15 por ciento" en "el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente", señalándose que, a estos efectos,

"No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas".

La controversia que se nos plantea en este caso es, esencialmente, si una entidad que aparentemente cumplía con las condiciones para ser "de nueva creación" en el ejercicio 2016 - y que, por tanto, tendría derecho, conforme a lo expuesto, a aplicar ese tipo de gravámen reducido, del 15%, en el primer período impositivo, desde ese 2016, en que su base imponible fuese positiva y en el siguiente - podría perder el derecho a aplicarlo si, en el ejercicio en que ello fuese procedente (ese "primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente" desde que la entidad se constituyó), la entidad no cumple la condición para ser considerada "entidad de nueva creación" porque ha pasado a formar parte de un Grupo de Sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

Dado que, efectivamente, dicho artículo 29 de la LIS no lo precisa, parece procedente acudir a la regla subsidiaria prevista en la LGT, como "eje central del ordenamiento tributario"-según su Exposición de Motivos- en

el artículo 21, que establece, en ausencia de regulación específica en la ley propia de cada tributo, en qué momento se producen las circunstancias relevantes para la determinación de la obligación tributaria, así:

"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa."

En este sentido, el artículo 8 de la LGT establece:

"Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.[...]"

Conforme a ello, es claro que siendo el tipo de gravamen uno de los elementos que constituyen las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, en consecuencia, su determinación debe realizarse teniendo en cuenta la situación de la entidad en esa fecha, la fecha del devengo; y, en este caso, debe analizarse la situación a la fecha de devengo del IS correspondiente al periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva y al siguiente, al ser esos periodos en los que correspondería aplicar ese tipo de gravamen bonificado para entidades que tengan la consideración de ser "de nueva creación".

De acuerdo con el artículo 28 de la LIS el devengo del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria, se produce el último día del periodo impositivo que, para el caso en cuestión, que se plantea respecto de 2019, fue el 31 de diciembre de 2019, siendo precisamente esta fecha a la que se debe atender a la hora de determinar si se cumplen esos requisitos previstos en el artículo 29.1 de la LIS y, particularmente teniendo en cuenta la cuestión que nos ocupa, si, en esa fecha, puede considerarse a la entidad en cuestión como "de nueva creación".

Por ser más concretos, lo que debe valorarse es, si en dicha fecha, la sociedad formaba parte de un grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Cco porque de ser así no podría tener la consideración de "entidad de nueva creación" y no tendría derecho a aplicar, en ese ejercicio, el tipo de gravamen especial del 15% previsto para ese tipo de entidades.

Al margen de los pronunciamientos citados por la UGGE en su resolución, conviene señalar que este es el criterio que también ha referido la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta Vinculante (V18953/21) de 21 de junio (el subrayado es nuestro):

Descripción de hechos

La entidad consultante, sociedad A, contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es una sociedad constituida el 01.12.2017 que realiza una actividad económica (...)

De conformidad con el art. 29.1 LIS, la consultante tiene, en el momento en que se formula esta consulta, la consideración de entidad de nueva creación, por lo que tributará, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento. (...)

La consultante se plantea la posibilidad de iniciar un nuevo proyecto empresarial, distinto al que realiza en la actualidad de forma directa, de dos formas:

1. Mediante la constitución de una sociedad filial española, sociedad X, participada íntegramente por la consultante, y por tanto controlada por ella.

2. Mediante la toma de una participación mayoritaria (del 58% del capital y de los derechos de voto concretamente) en una sociedad española de nueva creación, sociedad Y, una "joint venture" cuyas restantes participaciones corresponderán a un tercero no vinculado con la consultante. En virtud de un acuerdo entre la consultante y dicho tercero, la administración de la sociedad Y corresponderá al tercero, y las decisiones de la Junta General deberán adoptarse por acuerdo entre la consultante y el tercero. Por tanto, la consultante no tendrá control sobre la sociedad Y.

Cuestión planteada

Si, en las dos opciones planteadas, tanto en el caso de constitución de la sociedad filial como en el caso de constitución de una sociedad conjunta o "joint venture", la entidad consultante A y las entidades resultantes de los negocios jurídicos propuestos, tendrán la consideración de entidades de nueva creación y, en consecuencia,

tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento.

Contestación completa

(...)

El art. 29.1 de la LIS hace referencia a las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas. El tipo reducido no se aplica en los casos en que las entidades que formen parte de un grupo en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular las cuentas anuales consolidadas.

(...)

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la entidad consultante se plantea el inicio de un nuevo proyecto empresarial mediante dos alternativas: por un lado, constituyendo una filial participada al 100% por la entidad consultante, la sociedad X; por otro, mediante la toma de una participación mayoritaria del 58% del capital social en una entidad de nueva creación, la sociedad Y, junto a un tercero no vinculado al que le correspondería el 32% restante.

En primer lugar y respecto a la constitución de la filial, sociedad X, en la medida en que la entidad consultante ostenta el 100% del capital de la sociedad X, ambas entidades tendrán la consideración de grupo con arreglo al artículo 42 del Código de Comercio, por lo que esta última no podrá aplicar el tipo reducido del 15%.

En el segundo caso, relativo a la toma de la participación mayoritaria en la sociedad de nueva creación, sociedad Y, en la medida en que la entidad consultante ostenta el 58% del capital y de los derechos de voto de la sociedad Y, ambas entidades tendrán la consideración de grupo con arreglo al artículo 42 del Código de Comercio, por lo que esta última no podrá aplicar el tipo reducido del 15%.

Por último, la entidad consultante, sociedad A, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, se constituyó en el ejercicio 2017, sin que en dicho ejercicio formara parte del grupo, de manera que, de no formar parte de ningún otro grupo en los términos señalados y cumplir el resto de requisitos del art. 29.1 de la LIS anteriormente transcrito, tendría la consideración de entidad de nueva creación en el ejercicio 2017, si bien dejará de tener tal consideración en el período impositivo 2018 y siguientes al pasar a formar parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, tanto en el caso de constitución de la filial como en el caso de ostentar una participación mayoritaria en una entidad de nueva creación.

Es claro que, en este caso, dado que, conforme a lo expuesto y acreditado en el expediente, en 2017 las participaciones sociales de XZ pasaron a ser titularidad de GRUPO XZ que, desde ese momento, pasó a ostentar una situación de control de la sociedad interesada, sin que dicha situación se haya visto modificada con posterioridad, es claro que, a 31 de diciembre de 2019, la entidad reclamante formaba parte de un grupo mercantil en el sentido del artículo 42 Cco y, por consiguiente, no podía ser considerada entidad de nueva creación a los efectos de aplicar el tipo reducido previsto en el artículo 29.1 de la LIS, procediendo la plena confirmación del acto administrativo impugnado.

Sexto.

Aunque no sería relevante para la resolución de este expediente, pues ya hemos confirmado el criterio administrativo considerando improcedente la aplicación por la entidad reclamante, en 2019, del tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación, lo cierto es que se plantea otra cuestión respecto de la que este TEAC entiende procedente exponer su criterio.

Así, la entidad manifiesta que no se puede sostener la afirmación de la Administración según la cual, en 2016, año de constitución, la entidad interesada ya formaba parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 Cco, por el hecho de que el socio fundador de la misma administrara y fuera titular de otras sociedades mercantiles (QR S.L Y NP, S.L). Ello supondría que, ni siquiera en el año de su constitución, la entidad pudiera haber sido considerada como "de nueva creación" al efecto de acceder al derecho a aplicar el tipo de gravamen especial del artículo 29.1 LIS.

Para determinar si en 2016 la entidad formaba, junto con las mencionadas entidades, un grupo mercantil procedemos a reproducir ese artículo 42 Cco:

"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."

Y es que, a raíz de la reforma del artículo 42 operada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, el concepto de grupo ha quedado definido a partir de la idea de "control", esto es, cuando una sociedad ostente, o pueda ostentar, el control de otra u otras sociedades. Así, el artículo contempla una serie de presunciones legales de la existencia de ese control, que no constituye una lista cerrada, pudiendo llegar a afirmarse la existencia de un control de una sociedad sobre otra sociedad sobre otra u otras, aún cuando no concurren los supuestos concretos establecidos en el precepto, si así se acredita suficientemente.

En el presente caso, al contrario de lo que ha afirmado el órgano administrativo, lo cierto es que no existe evidencia, de la información obrante en el expediente, de que alguna de las sociedades de las que era titular el Sr. **Axy** en 2016 ejerciera el control efectivo sobre las otras dos, por lo que no procede estimar la existencia de un grupo mercantil en el ejercicio 2016.

Séptimo.

En otro orden de cosas, **XZ** estima que la operación de canje de valores por la cual pasa a ser de la titularidad de GRUPO **XZ** SLU no puede suponer la pérdida del derecho a aplicar como beneficio fiscal el tipo de gravamen del 15% ya que esta reestructuración empresarial no supuso cambio alguno en la titularidad real y en la gestión de la empresa. Además, señala la entidad que esa operación se acogió al régimen especial previsto en Capítulo VII del título VII de la LIS cuya finalidad es la neutralidad fiscal de las operaciones que pueden acogerse al mismo. Para apoyar su postura cita la Consulta Vinculante V0539-18 de la Dirección General de Tributos en la que se afirma que el fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no puede ser un freno o un estímulo en las operaciones de reorganización empresarial. Continuando por señalar que no tendría sentido que a pesar de dicha neutralidad el canje de valores tuviera como consecuencia la pérdida de beneficios fiscales.

Si bien es cierto el régimen especial aplicable al canje de valores busca la neutralidad fiscal de estas operaciones, debemos señalar que el artículo 80 de la LIS por el que se regula ese régimen fiscal de neutralidad para operaciones como el canje de valores hace referencia, exclusivamente, a las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de esta operación.

Para la mejor comprensión de este artículo cabe citar el artículo 17 de la LIS en cuyos apartados 4 y 5 dispone:

"4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

[...]

f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

5. [...]En los supuestos previstos en las letras e) y f) del apartado anterior, las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados."

Por su parte, el artículo 80 de la LIS por el que se regula el régimen especial aplicable a las operaciones de canje de valores, al que hace referencia el señalado artículo 17.4 de la LIS, dispone:

"1. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

a) Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.

Cuando el socio tenga la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la renta generada con ocasión del canje de valores, siempre que a la operación le sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el presente capítulo o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

b) Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE.

2. Los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, según las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniéndose, igualmente, la fecha de adquisición de los socios aportantes."

En base a estos preceptos podemos llegar a las siguientes conclusiones:

1. Si no se aplica el régimen especial de canje de valores, la entidades intervinientes tienen que integrar en su base imponible la renta que se pone de manifiesto como consecuencia de la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales recibidos y el valor contable, corregido por los ajustes fiscales correspondientes, de los entregados.

2. En caso de que la operación se acogiera al régimen especial, la renta que surge como consecuencia de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales recibidos y entregados, no se integra en la base imponible de las entidades o de los socios participantes. De esta forma, la aplicación del régimen especial trae como consecuencia el diferimiento en la tributación de los elementos patrimoniales afectados por la operación, tributación que se hará efectiva con la transmisión de los mismos a posteriori, entre otras causas. En base a lo expuesto, esta fórmula permite alcanzar la neutralidad impositiva de este tipo de operaciones, al no hacer tributar a las entidades o socios intervinientes por la renta que pudiera surgir, lo que constituye, en definitiva, el objetivo último del régimen especial, tal y como predica el contribuyente.

Sin embargo, todo esto no tiene ninguna influencia en que la realización de una operación de esta naturaleza, por la que procede el acogimiento al referido régimen fiscal de tributación en el IS, incida en otras cuestiones relacionadas con el IS, distintas de la tributación de las rentas que puedan resultar o derivar de la operación societaria en cuestión. Y es que, en ningún momento, la normativa reguladora de dicho régimen hace referencia al mantenimiento, o no, de los beneficios fiscales que existieran (que tuviera reconocidos una de las entidades intervinientes en la operación acogida el régimen de diferimiento) al tiempo de formalizarse la operación, como puede ser el tipo de gravámen del IS aplicaba a una de las que la realiza, tal y como señala la UGGE. De hecho, el régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de canje, régimen de diferimiento fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS s, en cierto modo, en sí mismo, un beneficio fiscal independiente y que no debe ser confundido con otros, como puede ser la aplicación del tipo reducido a las entidades de nueva creación que, por otro lado, cuenta con sus requisitos específicos y concretos para su admisibilidad.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.