

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093034

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 139/2024, de 28 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1232/2021

SUMARIO:

IS. Tipo de gravamen. Tipo reducido para las entidades de nueva creación. *Actividad económica ya desarrollada con anterioridad.* La AEAT entiende que la socia mayoritaria ejercía con anterioridad, en concreto en el año anterior, las mismas actividades de comercio de farmacia al por mayor que las desarrolladas por la entidad actora a partir de su constitución, al ser una actividad de farmacia, mientras que la actora entiende que no es lo mismo la venta de productos de farmacia o parafarmacia en un establecimiento de farmacia que el comercio al por mayor de productos de parafarmacia. Afirma la Sala que el hecho de que la sociedad y la socia mayoritaria estuviesen dadas de alta en diferentes epígrafes del IAE no puede implicar automáticamente que las actividades fuesen diferentes, pero lo cierto es que la normativa de IVA, cuando se refiere a los grupos diferentes de actividad, expresa que se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y en el acuerdo de liquidación no se hace referencia alguna a la CNAE a la que pertenecían las actividades desarrolladas por la socia y por la sociedad. Es cierto que la socia mayoritaria ejercía la actividad de farmacéutica y que al ostentar el 99% de la titularidad de las participaciones de la entidad actora, que también desarrollaba su actividad en la farmacia, utilizaba sus conocimientos para el ejercicio de la actividad de la entidad actora, pero ello no justifica de forma automática que, antes de la constitución de la sociedad, viniese ejerciendo las actividades de comercio al por mayor de productos de parafarmacia. Tampoco puede deducirse del Modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas de la socia mayoritaria en el ejercicio 2013 o de la autoliquidación de dicha socia en el IRPF de 2013, si ejercía esa actividad en ese ejercicio, lo cual hubiera sido fácilmente acreditable si por la AEAT se hubiese requerido a los distintos distribuidores y compradores de los productos de parafarmacia que, supuestamente, revendía la socia en 2013. En definitiva, no puede considerarse por la Sala que por la AEAT se haya acreditado que, en el ejercicio que nos ocupa, no se cumplían por la entidad actora con los requisitos legalmente exigibles para que pudiese aplicar el tipo reducido previsto para las empresas de nueva creación, por lo que debe de ser estimado el recurso y de ser anulada la Resolución del TEAR de Madrid, por no ser conforme a derecho, así como el acuerdo de liquidación del que traía causa.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 29.

PONENTE:

Doña María Rosario Ornos Fernández.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Doña MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Doña ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2021/0025913

Procedimiento Ordinario 1232/2021

Demandante: GRUPO NOVOMAD S.L.

PROCURADOR D. JORGE ENRIQUE CASTELLO GASCO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 139/2024

RECURSO NÚM.: 1232/2021

PROCURADOR D. JORGE ENRIQUE CASTELLO GASCO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
Dña. María Rosario Ornos Fernández
Dña. María Antonia de la Peña Elías
Dña. Ana Rufz Rey

En Madrid, a veintiocho de febrero de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1232/2021, interpuesto por la entidad GRUPO NOVOMAD SL, representado por el Procurador D. JORGE ENRIQUE CASTELLO GASCO, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico administrativa número NUM001, formulada contra acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 27 de febrero de 2024, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a María Rosario Ornosá Fernández.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 30 de marzo de 2021, en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa número NUM001, interpuesta contra acuerdo de liquidación, NUM002 por el concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017, por importe de 38.744,44 €.

Segundo.

La parte actora señala en la demanda que la administración tributaria no destruye la presunción de veracidad de las declaraciones del Impuesto de Sociedades presentadas por el contribuyente.

La causa de exclusión del tipo impositivo reducido para las entidades de nueva creación del artículo 29 de la ley del Impuesto de Sociedades exige dos requisitos: que la actividad económica haya sido ejercida durante el año anterior, a la constitución de la entidad, y que la misma haya sido realizada por una persona física, que ostente una participación directa o indirecta en el capital o en los fondos de los propios de la entidad de nueva creación superior al 50 %.

La Agencia Tributaria ha realizado una interpretación restrictiva de ese precepto, según se desprende del acuerdo de liquidación, teniendo en cuenta que la intención del legislador es la de fomentar la creación de nuevas empresas y el espíritu emprendedor. No está de acuerdo con la resolución del TEAR y las conclusiones a que llega que van en contra del criterio de una Consulta de la Dirección General de Tributos número V0255-17, de 1 de febrero de 2017, en la que diferencia dos actividades distintas, como es la edición de soportes de grabador de sonido e informática y la actividad de técnico de sonido, para entender que se trataba de actividades diferentes, la de la persona física y de la de la empresa.

En el caso que nos ocupa hay una actividad farmacéutica minorista que estaba a cargo de la persona física y otra actividad de comercio al por mayor, efectuada por la entidad actora.

Además, señala que la actividad de la persona física estaba sometida al tratamiento especial de recargo de equivalencia, mientras que la de la empresa era en régimen general.

Una actividad estaba en el epígrafe del IAE de Farmacia y otra bajo el epígrafe de comercio al por mayor de productos de parafarmacia.

En una actividad las facturas emiten a personas físicas y en la otra las facturas se emiten a empresas distribuidoras.

En una actividad había empleados a cargo de la persona física, desempeñando actividad en la farmacia y en la otra, con un comercial autónomo, que realizaba la actividad visitando empresas distribuidoras y laboratorios.

Además la actividad de farmacia tenía un local de realización de la actividad sin que la de la empresa necesitara un local para el desarrollo de su actividad.

Se muestra en desacuerdo con la motivación del acuerdo de liquidación respecto a la diferenciación de las actividades que estaban dadas de alta en diferentes epígrafes del IAE, ya que la de la persona física estaba en el epígrafe del IAE de actividad farmacéutica 835 y en el 652, mientras que la de la empresa comercial al por mayor en el epígrafe 614 del IAE. Lo que diferenciaba la actividad no era el producto que se vendía, ya que en la farmacia

se vendían productos también parafarmacéuticos, sino la forma de comercializarlos y el destino final de los mismos, lo cual implica que fuera una actividad diferente.

Señala que hay una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, de 28 de abril de 2021, dictada en el recurso 787/2020, que establece para un supuesto similar, que se trataba de actividades diferentes.

Tercero.

La defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, defiende la conformidad a derecho de la resolución recurrida e indica que en este caso, de acuerdo con los datos que constan, la socia mayoritaria de la entidad actora ejercía la actividad farmacéutica con domicilio en la calle Berrocal número 60 de Madrid y esa actividad es la que se ejercía también por la entidad actora que estaba dada de alta en el epígrafe 835, farmacéutico, desde el 1 de junio de 2008, y en los epígrafes 652, farmacias, y 999 otros servicios N.C.O.P. desde el 1 de mayo de 2007 y 1 de enero de 2011, respectivamente, mientras que la actividad de la sociedad estaba dada de alta en el epígrafe 614, comercio mayorista de productos de perfumería, y se ejercía en el mismo domicilio fiscal y social. Aunque los epígrafes del IAE de las actividades realizadas por el socio, persona física, y la entidad de nueva creación sean distintos para la aplicación del tipo reducido es necesario que bajo las actividades de la entidad no se realicen las mismas que se desarrollaban con anterioridad por el socio.

Resulta muy difícil realizar una abstracción y deslinde de ambas actividades, puesto que era esencial para la realización de las mismas por parte de la entidad Grupo Novomad SL, el conocimiento de mercado que aportaba Doña Adela y que sin el mismo no podrían llevarse a cabo el negocio desarrollado por parte de la entidad.

Por ello entiende que se cumplen los requisitos del artículo 29 de la ley del Impuesto sobre Sociedades para entender que no se produce la aplicación del tipo reducido del 15 %, ya que también se daría el segundo requisito en cuanto que la persona física era titular del 99 % de participaciones de la entidad actora.

Solicita la desestimación del recurso.

Cuarto.

El acuerdo de liquidación de 23 de noviembre de 2020 motiva las razones de la regularización efectuada a la entidad actora en el siguiente sentido:

"La sociedad Grupo Novomad, S.L. (B87148516) se constituye con fecha 12 de noviembre de 2014, dándose de alta en el epígrafe 614.2 'Com. May. Ptos Perfumería, droguería', desde el 20 de noviembre de ese mismo año.

Es socia, y administradora única de Grupo Novomad, S.L. (B87148516), Doña Adela (NUM000).

Grupo Novomad, S.L. presenta declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, en fecha 24/07/2017, aplicando el tipo de gravamen para entidades de nueva creación (Art. 29 LIS).

En fecha 22/07/2020 se notifica requerimiento al objeto de verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre , para poder aplicar el tipo reducido para entidades de nueva creación. En particular se solicitaba la acreditación de la actividad concreta realizada por la entidad aportándose la documentación societaria correspondiente que permita acreditar el cumplimiento de dichos requisitos, así como acreditación documental de que la actividad económica no hubiese 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.

- El contribuyente, en fecha 30/07/2020 y mediante registro de referencia NUM003, manifiesta que:

- La actividad de la empresa es el comercio al por mayor de productos de perfumería y droguería, epígrafe 6142, tal como refleja el modelo 036 que aporta. Que la actividad, en concreto, consiste en la compra venta de productos de droguería y perfumería, esto es, adquirir productos al por mayor de droguería a laboratorios y revendedores a clientes distribuidores, obteniendo como beneficio un margen en las ventas. Aporta, a modo de ejemplo, unas facturas de compra y venta de productos (productos Nutriben y Puleva bebé).

- Que, para realizar la actividad, la empresa contó en 2016 con una comercial autónoma, doña Lucía (NUM004). Aporta modelo 190 del ejercicio 2016.

- Que la actividad que desarrollaba, en 2013 y a fecha de hoy, Adela, es la de farmacéutica. Adjunta declaración de la renta del periodo 2013.

Aporta, además de lo ya expuesto, la escritura de constitución de la empresa en fecha 12 de noviembre de 2014.

- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades :

'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 '.

- De acuerdo con lo anteriormente expuesto, no se entenderá iniciada la actividad económica cuando la misma 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.

Según lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , 'en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo'. Asimismo, son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr STS 16-11-1977 ; STS 30-09-1988 ; STS 27-02-1989 ; STS 25-01-1995 ; STS 01-10-1997) que sientan doctrina de que, en el ámbito tributario, es al contribuyente a quien le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones en cuota, tipo de gravamen reducido, etc, entendiéndose que este criterio ha de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos, lo que, en el caso que nos ocupa, se traduce en que el contribuyente que pretende aplicar un tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación es quien debe acreditar, de forma fehaciente, el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa tributaria para ello.

Según los datos que obran en poder de la Administración, Adela (NUM000), que consta de alta en el epígrafe 835 'Farmacéuticos' desde el 01/06/2008, y en los epígrafes 652.1 'Farmacias' y 999 'Otros Servicios N.C.O.P.', desde el 01/05/2007 y 01/01/2011, respectivamente, ha ejercido la actividad de farmacéutica, con domicilio de la misma en la calle Berrocal, número 60, de Madrid. Por su parte, la actividad de la sociedad es la de 'Com. May. Ptos Perfumería, droguería (epígrafe 614.2), y se ejerce en el mismo domicilio fiscal y social.

- Aunque los epígrafes del IAE de las actividades realizadas por el socio persona física y la entidad de nueva creación sean distintos, para la aplicación del tipo reducido es necesario que bajo las actividades de la entidad no se realice la misma que desarrollaba el socio. Así lo dispone la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante 1047-19, de 14 de mayo de 2019, al señalar que esta es una cuestión de hecho que deberá ser probada por cualquier medio válido en Derecho ante los órganos competentes de la Administración Tributaria.

En el presente caso, y para la justificación del cumplimiento de los requisitos, el contribuyente ha aportado varias facturas emitidas a sus clientes Cofares y Xeosefa, S.L., por la venta de productos de Nutribén para bebés, y Puleva bebé, y varias facturas emitidas por Lactalis Nutricion Iberia, SLU a 'Fcia Grupo Novomad, SL', por la compra de productos de alimentación de bebés (cereales en su mayoría). Sin embargo, de la documentación aportada no quedaría acreditado que dicha actividad no hubiese sido ejercida durante el ejercicio 2013, período anterior a la constitución de la sociedad, por la señora Adela. En concreto, y con independencia de quien sea el destinatario final, tanto la persona física, Adela, en el ejercicio de su actividad farmacéutica, como la sociedad 'Fcia Grupo Novomad, SL' realizan la actividad de venta de productos farmacéuticos o parafarmacéuticos, como pueden ser los productos de alimentación de bebés, y lo hacen en el mismo local situado en la calle Berrocal, número 60, de Madrid.

En consecuencia, en la medida que su administradora única y socia de Grupo Novomad, S.L., Doña Adela, que posee el 99% del capital social de la sociedad, ha ejercido la actividad con carácter previo, no se podría aplicar el tipo de gravamen para entidades de nueva creación.

En virtud de cuanto antecede, cabe concluir que la actividad que desarrolla Grupo Novomad, S.L., es la misma que la que venía desarrollando su socia, y administradora única, Doña Adela, por tanto, no pueden entenderse cumplidos todos los requisitos establecidos en el art. 29.1 de la LIS por parte de la sociedad a los efectos de aplicar, en el ejercicio 2016, el tipo reducido del 15% para entidades de nueva creación.

- Se notifica propuesta de liquidación provisional en fecha 16/10/2020.

El contribuyente, en fecha 16/10/2020 y mediante registro de referencia NUM005, manifiesta, en síntesis, que tiene que quedar clara la existencia de dos actividades diferentes: por un lado, farmacéutica (epígrafe 835) y farmacia (epígrafe 652.1), y por otro lado, comercio al por mayor de productos de perfumería y droguería (epígrafe 614.2). Ello viene avalado por lo siguiente:

- En los listados del modelo 036 se establecen epígrafes diferentes para la actividad de farmacia y para la de comercio al por mayor.

- El RDL 1175/1990, de 29 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas establece tarifas económicas diferentes para los diferentes epígrafes. Adjuntan modelo 840, del Impuesto sobre Actividades Económicas, de Grupo Novomad, S.L.).

- El RD 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) establece dos CNAE diferentes: CNAE 4644 'Comercio al por mayor de productos perfumería y cosmética', y CNAE 4772 'comercio al por menor de productos farmacéuticos en establecimientos especializados'.

Así mismo, manifiesta que se entiende por comercio minorista aquel negocio en el que el comerciante vende directamente al destinatario final del producto o particular, lo que se corresponde con la actividad de Farmacia como la que regenta Adela. Adjunta renta de 2013 de esta última, donde se puede ver la afectación a la actividad del local de la calle Berrocal, propiedad de la Sra Adela. Por su parte, se entiende por comercio al por mayor como la actividad intermedia en la cadena de distribución consistente en la compra y venta de productos en grandes cantidades entre organizaciones comerciales, actividad que desempeña la sociedad. Por tanto, según señala el contribuyente, lo que diferencia la actividad, no es el producto que se venta, sino la forma de comercializarlos y el destino final de los productos.

- Por otro lado, manifiesta el contribuyente que, en el ejercicio 2013, el 75% de los ingresos de la Sra. Adela derivan de recetas/medicamentos de la Seguridad Social e ingresos publicitarios de la Farmacia; el restante 25% son las ventas de medicamentos sin receta y otros productos parafarmacéuticos de venta libre al consumidor final.

Así mismo, señala que como prueba adicional de que Adela no ejerció la actividad de comercio al por mayor en el 2013, es que como farmacéutica está obligada fiscalmente al tratamiento de recargo de equivalencia. Adjuntan libro registro de compra de mercaderías de 2013, de la actividad de Adela, y una selección de facturas de los principales proveedores como prueba de que toda la actividad está sometida a recargo de equivalencia.

En relación al domicilio de la actividad, la calle Berrocal 60 es el domicilio fiscal y social de la sociedad, pero no es el domicilio de la actividad, según manifiesta. Cuando se consigue una operación comercial, los proveedores envían directamente la mercancía al distribuidor, por lo tanto, no se ha ejercido nunca la actividad en dicho local. Una vez valoradas las alegaciones formuladas se entiende procedente desestimar las mismas en virtud de la siguiente fundamentación:

Según lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 'en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo'. Asimismo, son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr STS 16-11-1977 ; STS 30-09-1988 ; STS 27-02-1989 ; STS 25-01-1995 ; STS 01-10-1997) que sientan doctrina de que, en el ámbito tributario, es al contribuyente a quien le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones en cuota, tipo de gravamen reducido, etc, entendiéndose que este criterio ha de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos, lo que, en el caso que nos ocupa, se traduce en que el contribuyente que pretende aplicar un tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación es quien debe acreditar, de forma fehaciente, el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa tributaria para ello.

Según ha entendido al respecto la doctrina y jurisprudencia:

- La carga probatoria que se deriva de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta (AN 3-10-02, EDJ 130072).

- La carga de la prueba de unos hechos incumbe a quien los afirma y no a quien los niega (TEAC 21-10-02; 21-10-03).

- Así, el sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal debe no solo hacer valer su presunto derecho, sino probar también la procedencia del beneficio que se pretende (TEAC unif. Doctrina 5-12-02).

- La sociedad Grupo Novomad, S.L. (B87148516) se constituye con fecha 12 de noviembre de 2014, dándose de alta en el epígrafe 614.2 'Com. May. Ptos Perfumería, droguería', desde el 20 de noviembre de ese mismo año. El 99% del capital social lo posee Adela (NUM000), quien también es administradora única.

De acuerdo con lo dispuesto en los estatutos sociales, la sociedad tiene por objeto: 'el comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicamentos (CNAE 4616), productos de perfumería, droguería, higiene y belleza (CNAE 4645) y productos zoonosanitarios (CNAE 4675).

Por su parte, la Sra Adela consta de alta en el epígrafe 835 'Farmacéuticos', desde el 01/06/2008, y en los epígrafes 652.1 'Farmacias' y 999 'Otros Servicios N.C.O.P.', desde el 01/05/2007 y 01/01/2011, respectivamente, con domicilio de la actividad en la calle Berrocal, 60, de Madrid. Según se desprende del modelo 190 presentado por la sociedad, Grupo Novomad, S.L. no tiene trabajadores por cuenta ajena, y satisface retribuciones clave G a Lucía (NUM004). Su domicilio fiscal y social se sitúa en la calle Berrocal, 60, de Madrid.

El artículo 5 de la LIS define actividad económica como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, y según dicho criterio tanto la Sra Adela como la sociedad Grupo Novomad, s.L. ordenarían sus medios y recursos en el mismo ámbito económico (comercio de productos farmacéuticos, perfumería, y droguería), si bien, por razones de negocio, mercado u oportunidad, puedan estar prestando sus servicios o ejerciendo funciones que no resulten completamente idénticas entre sí pero que corresponden todas a la misma actividad o sector económico.

- En concreto, el contribuyente aporta varias facturas emitidas a sus clientes Cofares, y Xeosefa, S.L., por la venta de productos Nutribén para bebés, y Puleva bebé, así como productos farmacéuticos (alcohol, gasas, geles hidroalcohólicos, esparadrapo, etc. Así mismo, aporta facturas recibidas de Lactalis Nutricion Iberia, SLU, por la compra de productos de alimentación de bebés (cereales en su mayoría). A mayor abundamiento, son proveedores del contribuyente Farmaripall, S.L. (B86180346), Madix 14, S.L. (B86895935), Brill Pharma, S.L. (B65665267), entre otros, todos ellos relacionados con el sector farmacéutico.

De la información que obra en poder de la Administración, algunos de los proveedores de Adela se traspasan a la sociedad de nueva creación: Farmaripall, S.L. (B86180346), que pertenece a la Sra. Adela y a su marido, al 50% del capital social, y Almirall, S.A. (A58869389).

Por su parte, según manifiesta el contribuyente, para el ejercicio de la actividad, que reporta unos ingresos de 405.031,25 euros en 2015, 2.438.896,27 euros en 2016 y 4.615.977,05 euros en 2017 (información suministrada por el modelo 347 presentado), únicamente cuenta con una persona comercial a la que satisface rendimientos clave G. No tiene trabajadores por cuenta ajena.

En este punto resulta clarificador el criterio interpretativo emitido por la Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante de fecha 19/02/2020 (CV 378/2020), entendiéndose que el hecho de que el socio y la sociedad estén dados de alta en epígrafes distintos no supone que la actividad sea diferente. Siendo normal que el epígrafe sea diferente al tratarse de un profesional y de una sociedad, en este caso la actividad es la misma ya que en ambos se trata de una actividad consistente en prestar servicios relacionados con el comercio de artículos farmacéuticos y parafarmacéuticos.

- Por todo lo expuesto, no cabe entender que Grupo Novomad, S.L. pueda ser calificada como entidad de nueva creación ya que resultaría evidente que no hay una nueva actividad, puesto que la actividad económica de prestación de servicios en el sector farmacéutico, y de productos de perfumería y droguería se venía ejercitando anteriormente por el socio mayoritario, habiéndose producido un traspaso de dicha actividad desde la persona física vinculada hacia la sociedad. Resultando intranscendente, a estos efectos, el hecho de que el ámbito o espectro económico que alcanza la actividad de la sociedad pueda resultar más amplio que el que anteriormente desarrollaba el socio persona física, aprovechando las oportunidades que el mercado le pudiera ofrecer para diversificar o extender su negocio más allá de los servicios específicos de venta de productos farmacéuticos al cliente destinatario final.

Se debe concluir, en consecuencia, que no puede entenderse acreditado el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en el art. 29.1 de la LIS por parte de la sociedad a los efectos de aplicar el tipo reducido del 15 por ciento para entidades de nueva creación.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- El tipo de gravamen aplicado es incorrecto, según se establece en el artículo 29 de la LIS, por lo que se modifica la cuota íntegra previa."

Quinto.

El centro del debate en este recurso lo constituye la determinación de si en el ejercicio 2017 se podía considerar que la entidad actora Grupo Novomad SL tenía derecho a la aplicación del tipo reducido del 15% en el Impuesto sobre Sociedades, al tratarse de una entidad de nueva creación, conforme a lo establecido en el art. 29. 1 LIS, o por el contrario, como sostiene la AEAT, dicha entidad no reunía los requisitos para la aplicación del tipo

reducido ya que la actividad económica que realizaba era una continuación de la que con anterioridad efectuaba la socia mayoritaria, con un 99% de las participaciones, D^a Adela.

El art. 29. 1 LIS determina:

1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento.

A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta Ley.

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 (LEG 1885, 21) , con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los tipos de gravamen del 23 por ciento y del 15 por ciento previstos en este apartado no resultarán 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 Consulta de la Dirección General de Tributos V4370-16, de 11 de octubre de 2016 determina:

"El artículo 29.1 de la LIS hace referencia a las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas.

Puesto que la entidad consultante se constituyó en febrero de 2016 y en la medida en que la actividad económica que realiza la entidad consultante no hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas ni la entidad consultante forme parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y en la medida en que desarrolle una actividad económica en los términos del artículo 5.1 de la LIS , entendiéndose que ordena por cuenta propia los medios de producción y recursos humanos o uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en principio cumpliría los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS , para aplicarse el tipo reducido de las entidades de nueva creación."

De todo ello se desprende que para que una empresa de nueva creación pueda beneficiarse del tipo reducido del 15 % en el Impuesto sobre Sociedades, debe de desarrollar una nueva actividad económica, que no hubiese sido desarrollada, en el ejercicio anterior a la constitución de la misma, por un socio con una participación superior al 50%.

En este caso, es la AEAT la que entiende que la socia mayoritaria Doña Adela, ejercía con anterioridad, en concreto en el año anterior, las mismas actividades de comercio de farmacia al por mayor que las desarrolladas por la entidad actora a partir de su constitución, al ser una actividad de farmacia, mientras que la actora entiende que no es lo mismo la venta de productos de farmacia o parafarmacia en un establecimiento de farmacia que el comercio al por mayor de productos de parafarmacia. En todo caso, lo que es cierto es que puede exigirse a la actora la prueba o acreditación de un hecho negativo.

En el caso que nos ocupa, la entidad actora se constituyó el 12 de noviembre de 2014, dándose de alta en el epígrafe 614.2 "Com. May. Ptos Perfumería, droguería", de las tarifas del IAE, desde el 12 de noviembre de ese mismo año.

Era socia, con un 99 % de las participaciones, y administradora única de Grupo Novomad SL. Doña Adela.

El Grupo Novomad, SL presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades, del ejercicio 2017, en fecha 24 de julio 2017, aplicando el tipo de gravamen reducido del 15 % para entidades de nueva creación.

La entidad actora explicó a la AEAT, en el curso de las actuaciones de comprobación, que su actividad económica concreta consistía en la compra venta de productos de droguería y perfumería, esto es, en adquirir productos al por mayor de droguería a laboratorios y revendedores a clientes distribuidores, obteniendo como beneficio un margen en las ventas.

Adela estaba dada de alta en las Tarifas del IAE en el epígrafe 835 'Farmacéuticos' desde el 1 de junio de 2008, y en los epígrafes 652.1 'Farmacias' y 999 'Otros Servicios N.C.O.P.', desde el 1 de mayo de 2007 y 1 de enero de 2011, respectivamente, y ha ejercido la actividad de farmacéutica, con domicilio de la misma en la calle Berrocal, número 60, de Madrid, donde se ubicaba la farmacia, y según consta en las facturas emitidas por la propia entidad actora, que obran en el expediente administrativo, ese era también su domicilio.

La entidad actora tuvo unos ingresos de 405.031,25 € en 2015, 2.438.896,27 € en 2016 y 4.615.977,05 € en 2017, según la información suministrada por el Modelo 347 presentado.

La AEAT pone en cuestión que la actividad de compraventa al por mayor de productos de droguería y perfumería para revenderlos a diferentes distribuidores no se ejerciera con anterioridad por la socia mayoritaria y realmente del acuerdo de liquidación y de los documentos que obran en el expediente administrativo no puede deducirse que, con anterioridad a 2014, concretamente en el ejercicio 2013, la socia mayoritaria ejerciese también esa actividad de comercio al por mayor, además de la propia de venta de productos farmacéuticos en la farmacia.

El hecho de que la sociedad y la socia mayoritaria estuviesen dadas de alta en diferentes epígrafes del IAE no puede implicar automáticamente que las actividades fuesen diferentes, pero lo cierto es que el art. 9. 1º a??) LIVA, cuando se refiere a los grupos diferentes de actividad, expresa que se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y en el acuerdo de liquidación no se hace referencia alguna a la CNAE a la que pertenecían las actividades desarrolladas por la socia y por la sociedad.

Es cierto que la socia mayoritaria ejercía la actividad de farmacéutica y que al ostentar el 99% de la titularidad de las participaciones de la entidad actora, que también desarrollaba su actividad en la farmacia de la calle Berrocal 60 de Madrid, utilizaba sus conocimientos para el ejercicio de la actividad de la entidad actora, pero ello no justifica de forma automática, que antes de la constitución de la sociedad, viniese ejerciendo las actividades de comercio al por mayor de productos de parafarmacia.

Tampoco puede deducirse del Modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas de la socia mayoritaria en el ejercicio 2013 o de la autoliquidación de dicha socia en el IRPF de 2013, si ejercía esa actividad en ese ejercicio, lo cual hubiera sido fácilmente acreditable si por la AEAT se hubiese requerido a los distintos distribuidores y compradores de los productos de parafarmacia que, supuestamente, revendía la socia en 2013.

Lucía figura en el Modelo 190 del IRPF, de retenciones e ingresos a cuenta de 2017, de la entidad actora, con una retribución en clave G de 14.190,20 € y una retención de 2.128,53 €, pero no consta si estaba contratada por la socia en el ejercicio 2013.

En definitiva, no puede considerarse por la Sala que por la AEAT se haya acreditado que, en el ejercicio que nos ocupa, no se cumplían por la entidad actora con los requisitos legalmente exigibles para que pudiese aplicar el tipo reducido previsto para las empresas de nueva creación, por lo que debe de ser estimado el recurso y de ser anulada la Resolución del TEAR de Madrid, por no ser conforme a derecho, así como el acuerdo de liquidación del que traía causa.

Sexto.

En virtud de lo expuesto el recurso debe estimarse íntegramente y anularse la resolución del TEAR, con imposición de costas a la Administración General del Estado, a la vista del artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

A los efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en la cifra máxima por todos los conceptos de 2.000 € más IVA, en caso de devengo de este impuesto, en consideración a la dificultad y alcance de las cuestiones suscitadas, y sin perjuicio de las costas que hayan podido imponerse a lo largo del procedimiento.

FALLAMOS

Que debemos de estimar y estimamos íntegramente el presente recurso contencioso administrativo 1232/2021, interpuesto por la entidad GRUPO NOVOMAD SL, representado por el Procurador D. JORGE ENRIQUE CASTELLO GASCO, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico administrativa número NUM001, formulada contra acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017, resolución que anulamos, por no ser conforme a derecho, anulando al propio tiempo el acuerdo de liquidación del que traía causa, con imposición de las costas procesales causadas a la Administración General del Estado, hasta el límite establecido en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los

artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1232-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1232-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.