

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094530

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 233/2024, de 10 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1348/2021

SUMARIO:

IS. Tipo de gravamen. Tipo reducido para las entidades de nueva creación. Afirma la Sala que no se discute que la entidad recurrente fue constituida el día 10 de marzo de 2017 por la sociedad X, que tenía el 100% de su capital, y también está admitido que en fecha 27 de marzo de 2017 la sociedad X vendió la totalidad de las participaciones a dos personas físicas no residentes. El debate se centra en determinar el momento en que se tienen que cumplir los requisitos para tener derecho al beneficio fiscal. Pues bien, no cabe duda que el momento para determinar si una entidad es o no de nueva creación, el momento determinante es aquel en el que se crea, es decir, el momento de su constitución, pues en el momento en que se producen las modificaciones en la atribución de sus participaciones ya no es de nueva creación, de tal manera que no se puede confundir el momento de la creación con el momento del primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva. [Vid., STSJ de Madrid, de 14 de febrero de 2024, recurso nº 1315/2021 (NFJ092991)]. En consecuencia, cuando el día 10 de marzo de 2017 se constituyó la entidad actora, formaba parte de un grupo, ya que en tal fecha todo su capital pertenecía a la sociedad X, que ostentaba el control de aquella ya que poseía sus derechos de voto y tenía la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración. Por tanto, la consideración de entidad de nueva creación no se puede diferir a un momento posterior a su constitución, en concreto al momento en que X transmitió sus participaciones a dos personas físicas, pues entonces ya no era una entidad de nueva creación. En definitiva, la entidad actora no reunía los requisitos exigidos en la normativa para ser considerada empresa de nueva creación, por lo que no podía tributar por el Impuesto sobre Sociedades al tipo impositivo del 15%, de modo que debe confirmarse la resolución recurrida por ser ajustada a Derecho.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 14, 117 y 141.

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

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, art. 42.

PONENTE:

Don Jose Ignacio Zarzalejos Burguillo.

Magistrados:

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

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0027847

Procedimiento Ordinario 1348/2021

Demandante: GANAR ACTIVOS INMOBILIARIOS, S.L

PROCURADOR D. ANTONIO MARIA ALVAREZ-BUYLLA BALLESTEROS

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

S E N T E N C I A Nº 233/2024

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosá Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

Dª Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a diez de abril de dos mil veinticuatro.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1348/2021, interpuesto por la entidad GANAR ACTIVOS INMOBILIARIOS, S.L., representada por el Procurador D. Antonio María Álvarez-Buylla Ballesteros, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2021, que desestimó la reclamación nº NUM000 deducida contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

Por auto de 11 de marzo de 2022 se denegó el recibimiento a prueba, habiéndose señalado para votación y fallo el día 9 de abril de 2024, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zorzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2021, que desestimó la reclamación deducida por la entidad actora contra la liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018, por importe de 20.451,73 euros.

Segundo.

La Oficina de Gestión de la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada a la entidad actora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018, que finalizó con liquidación provisional de la que resultó un importe a ingresar de 20.451,78 euros (19.526,55 euros de cuota y 925,18 euros de intereses de demora), con esta motivación:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Con fecha 7-9-2020 se notifica propuesta de liquidación y trámite de alegaciones en los siguientes términos:

El artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), dispone:

(...)

El artículo 42 del Código de Comercio establece lo siguiente:

(...)

No procede la aplicación del tipo reducido del 15% ya que, en la normativa señalada anteriormente se establece que: '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'.

En este caso, la sociedad B97862379 TRADICION INMOBILIARIA ESPAÑOLA 21 SL en el momento de la constitución participa con el 100 % en el capital de la sociedad B87781472 GANAR ACTIVOS INMOBILIARIOS SLU . Por tanto, controla todos sus derechos de voto por lo que sería la sociedad dominante del grupo en los términos del artículo 42 del CC .

Como conclusión a lo anteriormente expuesto cabe decir que no puede entenderse cumplidos todos los requisitos establecidos en el artículo 29 de la LIS por parte de la sociedad B87781472 GANAR ACTIVOS INMOBILIARIOS SLU , a los efectos de aplicar en el ejercicio 2018 el tipo reducido del 15% para entidades de nueva creación, en la medida que la misma forma parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio ya que dicho incentivo fiscal se aplica las entidades de nueva creación (consideración que no tiene al formar parte de un grupo) que se hayan constituido a partir de 2013 y que ejerzan actividad económica. Por tanto, al no cumplir la totalidad de los requisitos exigidos no procede la aplicación del tipo reducido del 15% en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva ni en el siguiente (en este caso en el ejercicio 2018 y 2019, respectivamente) por lo que el tipo de gravamen que resulta aplicable es el tipo de gravamen del 25%.

- Al haber transcurrido el plazo reglamentariamente establecido para realizar alegaciones sin que éstas hayan sido presentadas, se dicta liquidación provisional."

Por otro lado, la resolución del TEAR de Madrid de 30 de marzo de 2021, aquí recurrida, argumenta en su cuarto fundamento jurídico:

"CUARTO.- Pues bien, vistos por este Tribunal los hechos controvertidos que desencadenan el presente conflicto entre la interpretación de la situación jurídica de la normativa tributaria dada por el órgano actuante de la oficina gestora y el interesado que se formula como parte actora en este procedimiento, se ha de dictar la presente resolución de la reclamación económico administrativa.

Resulta ilustrativo, en la presente situación, por presentar determinadas similitudes, la Consulta de la Dirección General de Tributos V 2146 - 2019, de 13 de agosto de 2019. Si bien no puede considerarse vinculante a efectos de resolver la controversia aquí suscitada, ha de traerse de modo indiciario, siendo el criterio que en la misma se establece compartido por este Tribunal. En virtud de la referida consulta puede entenderse que no resulta relevante quién ostente la titularidad de las participaciones en última instancia, sino el hecho de que la entidad haya sido constituida formando parte de un grupo de entidades, lo que determina que la entidad es constituida ab initio incumpliendo los requisitos para la aplicación del tipo impositivo reducido expuesto supra, determinando así que no sea aplicable tal beneficio fiscal para lo sucesivo, puesto que se incumple un requisito esencial del tenor literal de la norma.

Las reglas para la interpretación de las normas tributarias son claras a este respecto, estableciendo el artículo 12 LGT :

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil .

De acuerdo con este artículo 3 del Código Civil :

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Se aprecia en este artículo el origen de la locución latina "in claris non fit interpretatio", en virtud del cual, cuando es claro el tenor literal de la norma esta no necesita apreciación, tal como se desprende del mencionado artículo indicando que en primer lugar se ha acudir a la interpretación literal de la norma.

El tenor literal de la norma objeto de estudio indica, sin ningún tipo de matiz, que no tendrán la consideración de entidades de nueva creación las entidades que formen parte de un grupo a efectos de lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio . Es por ello que la entidad, en el momento de su constitución, no tiene la consideración de entidad de nueva creación, sin que se establezca un momento posterior en virtud de la citada norma en que se puede recuperar o incluso volver a adquirir tal carácter.

Siendo meridianamente claro el tenor literal del artículo 29 LIS , no permitiendo que las entidades que forman parte de un grupo a efectos de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio puedan aplicar el beneficio fiscal consistente en el establecimiento de un tipo impositivo reducido, han de desestimarse las alegaciones del reclamante.

Es por ello que se desestima la presente alegación, debiendo confirmarse la liquidación provisional dictada por la Administración Tributaria."

Tercero.

La parte actora solicita en el suplico de la demanda que se anule y deje sin efecto la resolución recurrida, condenando a la Administración a dar por válida la tributación reducida a la que se acogió la actora como sociedad de nueva creación.

Alega a tal fin, en síntesis, que la entidad actora fue constituida con fecha 10 de marzo de 2017 por la sociedad Tradición Inmobiliaria Española 21, S.L. (en adelante TIE21), siendo vendidas el 100% de sus participaciones sociales el 27 de marzo de 2017 a los socios no residentes doña Ana y don Valentín, ambos sin vinculación alguna con la citada sociedad TIE21.

Afirma que la sociedad se constituyó para los referidos socios, como lo prueba el propio nombre de la sociedad que incluye la palabra "GANAR", acrónimo formado por los apellidos Valentín Ana.

En fecha 1 de enero de 2018 la sociedad actora se dio de alta en la actividad de compraventa de inmuebles, por lo que TIE21 no se benefició de una tributación menor de una filial de nueva creación, ya que fue vendida antes de iniciar dicha actividad.

Así, cuando la actora inició su actividad no estaba vinculada a ninguna otra entidad, sus socios y administradores tampoco han realizado esta actividad con anterioridad y tampoco forma parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio. Se trata, en definitiva, de una entidad de nueva creación que fue encargada su constitución a un tercero que no ha tenido nada que ver con su actividad empresarial. Como indica en el preámbulo de la LIS, el gravamen del 15% tiene como objetivo incidir en la competitividad de la economía española y en la internacionalización empresarial.

El hecho de que se encargara a una sociedad con actividad de asesoramiento jurídico para que constituyera y vendiera luego las participaciones sociales, es una cuestión completamente accidental del que, en ningún caso,

se ha beneficiado la sociedad TIE21 y que, por tanto, no debe afectar al derecho de la recurrente a aplicar el tipo reducido por ser sociedad de nueva creación.

Agrega, además, que el art. 141.e) de la LGT reserva a la Inspección la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, por lo que el órgano de gestión no es competente para revisar la obtención de un beneficio fiscal como es la aplicación de un tipo reducido aplicable por empresa de nueva creación, invocando en apoyo de su tesis la sentencia del Tribunal Supremo nº 412/2021, de 23 de marzo de 2021.

Cuarto.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la desestimación del recurso.

Alega, en resumen, en cuanto a la invocada incompetencia del órgano de gestión, que la sentencia del TS de fecha 23 de marzo de 2021 tenía por objeto determinar si, en virtud de una interpretación sistemática de los arts. 136.2 y 141 LGT, los órganos de gestión pueden seguir procedimientos de comprobación limitada dirigidos a comprobar la aplicación de regímenes tributarios especiales, lo que no guarda relación con el caso de autos. La limitación competencial atañe solo a la comprobación de los regímenes tributarios especiales, pero no afecta a la simple comprobación de un beneficio fiscal. Un mero beneficio o incentivo fiscal no supone un régimen tributario especial. Un régimen tributario especial supone el establecimiento de todo un conjunto coordinado de reglas específicas establecidas por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de las operaciones realizadas.

De aceptar la interpretación propuesta por el recurrente, resultaría que cualquier devolución tributaria o cualquier exención debería ser comprobada por los órganos de Inspección por medio de un procedimiento inspector, lo que claramente no es lo que pretende la doctrina del Tribunal Supremo.

Así las cosas, en el caso de autos ni el recurrente está acogido a un régimen tributario especial, ni la comprobación se refiere al cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de ningún régimen especial, por lo que difícilmente puede aplicarse la jurisprudencia invocada.

En cuanto al fondo, afirma que el art. 29 LIS exige para la aplicación del tipo reducido la consideración como entidad de nueva creación, determinando que no tendrán tal calificación las mercantiles que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el art. 42 del Código de Comercio.

La recurrente estaba participada al 100% en el momento de la constitución por la mercantil Tradición Inmobiliaria Española 21, S.L., lo que implica que ésta controlaba todos sus derechos de voto, ostentando la consideración de sociedad dominante en los términos del mencionado artículo.

Al estar ante un beneficio fiscal no cabe realizar interpretaciones extensivas o por analogía, conforme establece el art. 14 de la LGT.

Pese a lo pretendido por la actora, el precepto que regula el beneficio fiscal es taxativo y no prevé matices ni condicionamientos, impidiendo que las entidades que forman parte de un grupo a los efectos de lo establecido en el art. 42 del Código de Comercio puedan aplicar el tipo impositivo reducido, circunstancia que concurre en la recurrente que estaba plenamente participada por otra mercantil al tiempo de su constitución.

Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, en primer lugar debe examinarse el motivo de impugnación que plantea la nulidad de la liquidación provisional recurrida por incompetencia del órgano de gestión.

El art. 117 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción vigente en la época que nos ocupa, establece en lo que ahora importa:

"Artículo 117. La gestión tributaria.

1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

(...)

b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

(...)

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.

i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas."

Por su parte, el art. 141 del mismo texto legal regula la inspección tributaria en los siguientes términos, en lo que aquí interesa:

"Artículo 141. La inspección tributaria.

La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

(...)

e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales."

El tenor literal del art. 117 de la LGT pone de manifiesto que los órganos de gestión de la Agencia Tributaria están facultados para comprobar la procedencia de los beneficios fiscales y para practicar liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación limitada.

La recurrente, no obstante, considera que esa función está reservada a los órganos de inspección, conforme al art. 141.e) LGT y a la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de fecha 23 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación nº 3688/2019.

Pues bien, en el indicado recurso de casación se discutía el alcance de las facultades de comprobación en relación con la fiscalidad de las denominadas entidades parcialmente exentas -entre otras, los colegios profesionales-, en los términos en que éstas son enumeradas en el art. 9.3 texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

Como se expresa en dicha sentencia, la reserva legal que contiene el art. 141.e) de la LGT no se limita a la comprobación fiscal de los colegios profesionales, ni siquiera al más amplio elenco de las entidades parcialmente exentas que como tales, y con gran amplitud, enumera el artículo 9.3 del TRLIS, sino que alcanza a una realidad extraordinariamente más amplia y comprensiva, la de aplicación de los regímenes tributarios especiales que, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, son los que se enuncian en el Título VII del TRLIS, precisamente bajo la rúbrica de "regímenes tributarios especiales" (arts. 47 a 129 de la Ley).

El Tribunal Supremo establece en el cuarto fundamento jurídico de dicha sentencia la siguiente doctrina:

"CUARTO.- Doctrina que, por su interés casacional, se establece.

Cabe establecer, como doctrina jurisprudencial, que conforme a una interpretación gramatical y sistemática del artículo 141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas -y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial-, han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector.

A ello debe añadirse que, conforme a la muy reiterada doctrina de esta Sala Tercera, precisamente acuñada en relación con la aplicación indebida del procedimiento de comprobación limitada, la selección por la Administración, para el ejercicio de sus facultades, de un procedimiento distinto al legalmente debido, conduce a la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos -en este caso de liquidación- que les pongan fin, por razón de lo estatuido en el artículo 217.1.e) de la LGT, en relación con sus concordantes de la legislación administrativa general.

Es de aclarar, además, que la vigente LIS de 2014 regula en idénticos términos las entidades parcialmente exentas, incluyendo entre ellas los colegios profesionales (art. 9.3) y regulando para ellas, en los artículos 109 a 111 LIS, el régimen de la exención, su alcance objetivo y su exclusión, en iguales términos que en el RLIS de 2004."

Así las cosas, el caso analizado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la aludida sentencia hace referencia al cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen tributario especial de entidades parcialmente exentas, regulado en los arts. 109 al 111 de Ley 27/2014, cuyo conocimiento se atribuye por el art. 141.e) de la LGT a los órganos de inspección, mientras que el supuesto que aquí nos ocupa se refiere a la comprobación de la procedencia del beneficio fiscal previsto en el art. 29 de la citada Ley 27/2014, que entra dentro de las facultades que el art. 117.1.c) de la LGT atribuye a los órganos de gestión tributaria.

En consecuencia, la doctrina que establece la sentencia del TS de 23 de marzo de 2021 no resulta aplicable al presente caso, siendo competentes los órganos de gestión tributaria para practicar la liquidación impugnada.

La reciente sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2024 (recurso de casación nº 373/2023) avala el criterio expuesto al declarar, en lo que aquí interesa, en su quinto fundamento jurídico:

"Por tanto, como acertadamente razona la sentencia recurrida, hay que realizar una interpretación coordinada de los arts. 141 e) LGT y 117.b) y c) de la LGT , norma esta última que, ya en su redacción originaria, atribuye a los órganos con funciones de gestión la comprobación de las devoluciones y de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento [art. 117.b) y c) LGT/2003], y a la Inspección le atribuye funciones de comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias [art. 141 e) LGT], que pueden llevar a la exclusión, pérdida o modificación del beneficio o incentivo o del régimen de la devolución. La normativa no establece, pues, ninguna incompatibilidad ni exclusión para la comprobación de los beneficios fiscales y devoluciones tributarias por parte de los órganos con funciones gestoras, sino todo lo contrario, los habilita para ello y por el procedimiento de comprobación limitada, actuaciones que también puede realizar la Inspección, conforme al art. 141.h LGT .".

En consecuencia, debe ser desestimado el motivo de impugnación que se acaba de examinar.

Sexto.

Sentado lo anterior, la cuestión de fondo debe ser analizada a partir de las normas que regulan el beneficio fiscal para las entidades de nueva creación y los supuestos en que dicho beneficio no resulta de aplicación.

Así, el art. 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente en el ejercicio que nos ocupa, dispone:

"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 ."

Por otro lado, en relación con las entidades constituidas antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 (1 de enero de 2015), la Disposición transitoria vigésima segunda de dicho texto legal establece:

"Disposición transitoria vigésima segunda. Entidades de nueva creación. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

1. Las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas, tributarán de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional decimonovena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. Las entidades acogidas a lo dispuesto en la Disposición adicional duodécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en ella establecido, aun cuando los requisitos exigidos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015."

Y la Disposición adicional decimonovena del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dice:

"Disposición adicional decimonovena. Entidades de nueva creación.

1. Las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, con arreglo a la siguiente escala, excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley, deban tributar a un tipo inferior:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 15 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 20 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga duración inferior al año, la parte de base imponible que tributarán al tipo del 15 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

2. Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la escala a que se refiere el apartado 1 anterior no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados.

3. A los efectos de lo previsto en esta disposición, 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 16 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.

4. 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."

Pues bien, la entidad actora se constituyó el día 10 de marzo de 2017, por lo que le resulta aplicable el art. 29.1 de la Ley 27/2014, norma que, al igual que la anterior disposición adicional decimonovena del Real Decreto Legislativo 4/2004, excluye de la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En este sentido, el art. 42.1 del Código de Comercio, en la redacción dada por la Ley 16/2007, dispone lo siguiente:

"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."

Así las cosas, no se discute que la entidad recurrente fue constituida el día 10 de marzo de 2017 por la sociedad Tradición Inmobiliaria Española 21, S.L. (TIE21), que tenía el 100% de su capital, y también está admitido que en fecha 27 de marzo de 2017 la sociedad TIE21 vendió la totalidad de las participaciones a dos personas físicas no residentes.

El debate se centra en determinar el momento en que se tienen que cumplir los requisitos para tener derecho al beneficio fiscal que establece el art. 29.1 de la Ley 27/2014.

Pues bien, esta Sección ha declarado en anteriores ocasiones que el momento determinante es el de la creación de la nueva sociedad. Así lo hemos dicho en la sentencia de 14 de febrero de 2024, dictada en el recurso nº 1315/2021, siendo procedente, por aplicación de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reiterar ahora los argumentos expuestos a tal fin en dicha sentencia:

"En cuanto al momento en que deben cumplirse los requisitos de los preceptos citados, no cabe duda que el momento para determinar si una entidad es o no de nueva creación, el momento determinante es aquel en el que se crea, es decir, el momento de su constitución, pues en el momento en que se producen las modificaciones en la atribución de sus participaciones ya no es de nueva creación, de tal manera que no se puede confundir el momento de la creación con el momento del primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva.

En este sentido la Disposición transitoria vigésima segunda referida a las "Entidades de nueva creación. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo", citada, en su apartado 1 determina: "Las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014,...". Es decir, la consideración como sociedad de nueva creación viene vinculada a la fecha de constitución entre los indicados periodos, por lo que no puede entenderse que los requisitos para la consideración como de nueva creación se pospongan a un momento ulterior."

En consecuencia, cuando el día 10 de marzo de 2017 se constituyó la entidad actora, formaba parte de un grupo en los términos que establece el art. 42 del Código de Comercio, ya que en tal fecha todo su capital pertenecía a la sociedad Tradición Inmobiliaria Española 21, S.L., que ostentaba el control de aquella ya que poseía sus derechos de voto y tenía la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración.

Como hemos dicho, la consideración de entidad de nueva creación no se puede diferir a un momento posterior a su constitución, en concreto al momento en que TIE21 transmitió sus participaciones a dos personas físicas, pues entonces ya no era una entidad de nueva creación.

Frente a lo alegado en la demanda, hay que señalar que el art. 14 de la Ley General Tributaria no permite aplicar la analogía para aplicar más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales.

En este sentido, el art. 12.1 de la LGT establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 3 del Código Civil, norma que determina que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras. Y en este caso, el art. 29.1 de la Ley 27 /2014 alude de forma expresa a las entidades de nueva creación, que se crean en el momento de su constitución.

Por tanto, la entidad actora no reunía los requisitos exigidos en el art. 29.1 de la Ley 27/2014 para ser considerada empresa de nueva creación, por lo que no podía tributar por el Impuesto sobre Sociedades al tipo impositivo del 15%, de modo que debe confirmarse la resolución recurrida por ser ajustada a Derecho.

Séptimo.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del reseñado artículo y teniendo en cuenta la naturaleza de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso interpuesto por la representación de la entidad GANAR ACTIVOS INMOBILIARIOS, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2021, que desestimó la reclamación deducida contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, imponiendo las costas a la parte recurrente con 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 2610-0000-93-1348-21 (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 2610-0000-93-1348-21 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.