

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ094611

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 334/2024, de 16 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1418/2021

**SUMARIO:**

**IS. Tipo de gravamen. Tipo reducido para las entidades de nueva creación.** Afirma la Sala que no ofrece duda la vinculación entre la sociedad recurrente y la entidad XX S.L., ya que el socio único de esta última es el padre del socio único de la actora, de modo que existe entre ambos una relación de parentesco de primer grado en línea directa por consanguinidad. Ahora bien, no solo se exige esa vinculación para que resulte inaplicable el tipo reducido del 15%, sino que también requiere que la primera sociedad haya transmitido la actividad, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación. En efecto, para que concurra el segundo requisito legal se precisa la transmisión de todo el patrimonio empresarial o de un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma y que permita el desarrollo de la actividad empresarial por sus propios medios (mobiliario, existencias, cartera de clientes, personal, etc.). Pero esto no ha sucedido en el presente caso, ya que, en primer lugar, no se discute que la sociedad XX S.L. ha continuado con el desarrollo de su actividad después de la constitución de la entidad actora, lo que resulta incompatible con la transmisión íntegra de su actividad. Por otro lado, la AEAT dice que se ha producido el traspaso de una a otra sociedad de un trabajador, lo que tampoco se corresponde con la realidad ya que esa persona era empleado de XX, pero no de la actora, de la que es su administrador y socio único, lo que es distinto, razón por la que dicha persona no ejerció la actividad económica que nos ocupa antes de la creación de la nueva entidad, puesto que, como se ha dicho, no tenía participación en el capital de XX, con la que mantenía una relación laboral. Por último, el hecho de que uno de los clientes de la entidad XX S.L. pasase a ser cliente de la entidad de nueva creación no supone la transmisión parcial de la actividad, ya que, aparte de no estar acreditadas las circunstancias que motivaron ese cambio, el eventual traspaso de un cliente no permite por sí solo el desarrollo de la actividad, debiendo añadirse que la Agencia Tributaria no ha justificado que la sociedad XX haya transmitido a la entidad actora un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma. En consecuencia, deben anularse las liquidaciones provisionales relativas a los ejercicios 2017 y 2018 del Impuesto sobre Sociedades, lo que también determina la anulación del acuerdo de imposición de sanción referido al ejercicio 2017 por carecer del presupuesto que le sirve de fundamento, de manera que procede estimar íntegramente el presente recurso.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 18 y 29.

**PONENTE:***Don Jose Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
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

33009730

NIG: 28.079.00.3-2021/0030802

Procedimiento Ordinario 1418/2021

Demandante: MAX ART MUSIC BB GROUP 1547, S.L.

PROCURADOR Dña. MARIA DEL PILAR ZUECO CIDRAQUE

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 334/2024

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Antonia de la Peña Elías

Dª Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a dieciséis de mayo de dos mil veinticuatro.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1418/2021, interpuesto por la entidad MAX ART MUSIC BB GROUP 1547, S.L., representada por la Procuradora Dª María del Pilar Zueco Cidraque, contra (i) resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, que desestimó las reclamaciones NUM002 y NUM003 deducidas contra los acuerdos de liquidación provisional y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2017; (ii) resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, que desestimó la reclamación NUM004 deducida contra el acuerdo de liquidación provisional relativo 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 anulen las resoluciones recurridas.

##### **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 30 de marzo de 2022 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose señalado para votación y fallo el día 14 de mayo 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 ajustan o no a Derecho las siguientes resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, ambas de fecha 29 de abril de 2021:

1.- Resolución que desestimó las reclamaciones números NUM005 y NUM003, deducidas por la entidad actora contra los acuerdos de liquidación provisional y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2017, por importes respectivos de 3.113,04 euros y 1.440,59 euros.

2.- Resolución que desestimó la reclamación nº NUM004, deducida por la entidad actora contra el acuerdo de liquidación provisional referido al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018, por importe de 16.830,01 euros.

### Segundo.

Las dos resoluciones recurridas traen causa de las siguientes actuaciones:

1.- La Agencia Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada a la entidad actora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2017, que finalizó con liquidación provisional de la que resultó un importe a ingresar de 3.113,04 euros (2.881,18 euros de cuota y 231,86 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:

- 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.

- La sociedad B87684908 Max Art Music BB Group 1547, S.L se constituye el 14 de noviembre de 2017, inscribiéndose en el Registro Mercantil el 15 de noviembre del mismo año. Como administrador y socio único de la sociedad consta Nicolas ( NUM000).

La entidad de nueva creación se da de alta en el IAE, epígrafes.:

- 492 Fab. Instrumentos de Música.
- 631 Intermediarios del Comercio.
- 659.9 Com.Men.Otros Ptos. Ncop.
- 662.2 Com.Men.Toda Clase Art. en Otros Locales.
- 754.1 Depósitos y Almacenes Generales.
- 845 Explotación Electrónica Por Terceros.
- 861.1 Alquiler de Viviendas.

Con fecha de inicio de las actividades 14.11.2016 y domicilio en calle Independencia Nº 4, 3ºB de Madrid.

La sociedad B87684908 Max Art Music BB Group 1547, S.L presenta declaración del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2017 aplicando el tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación regulado en el artículo 29.1 de la LIS .

- De acuerdo con el artículo 29 de la ley del impuesto sobre Sociedades 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.

- Con anterioridad a la creación de la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L, su administrador y socio único Nicolas trabajaba para la sociedad B81294167 Radical Way Music Company SL.

Esta sociedad consta de alta en el IAE, epígrafe 615.4 Com.May.Apar.y Mat. Electrónico y 657 Com. Men. Instrumentos Música y Accesorio y su administrador y socio único es Severiano ( NUM001).

Por tanto, en este caso, nos encontramos en el supuesto de actividad económica realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de Ley del Impuesto sobre Sociedades y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

Representa el caso de transmisión de la actividad desarrollada por una persona física o jurídica a la entidad de nueva creación con la que está vinculada, por lo que se sigue desarrollando la misma actividad de forma indirecta.

- Según dispone el artículo 18, apartado 2, de la LIS, se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- De lo anteriormente expuesto se desprende que entre la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L y la sociedad Radical Way Music Company SL existe evidente vinculación en los términos del artículo 18 de la LIS, puesto que los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participan, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

Y en la medida que las personas jurídicas señaladas ejercen la misma actividad, cabe deducir que habría existido una transmisión, cesión o sucesión, por título de hecho o de derecho, a Max Art Music BB Group 1547, S.L, de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL. De tal manera que Nicolas percibe retribuciones de la sociedad Radical Way Music Company SL durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017, año en el que empieza a percibir remuneraciones de la entidad de nueva creación. Por otra parte, también se observa el traspaso del cliente W0184081H Amazon EU Sarl Sucursal en España a la nueva sociedad.

En conclusión, no puede entenderse cumplido el requisito establecido en el artículo 29 de la LIS respecto al inicio de una actividad económica por parte de la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L, para la aplicación del tipo reducido del 15% para entidades de nueva creación, puesto que el incentivo fiscal hay que entenderlo dirigido únicamente a las entidades de nueva creación que inicien el desarrollo de una nueva actividad económica, lo que no tiene lugar cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida por cualquier medio a la entidad de nueva creación.

La sociedad Max Art Music BBGroup 1547, S.L mediante escrito de registro RGE685033962020 de fecha 06.08.2020 manifiesta su disconformidad con la propuesta de liquidación notificada y presenta, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Respecto a la realización con carácter previo de la misma actividad por una persona o entidad vinculada manifiesta que, lo cierto es que, en el presente caso, los supuestos de vinculación existentes respecto a Max Art Music lo son entre la sociedad y su administrador y la sociedad y su socio único, así como respecto a los conyuges o personas unidas a estos por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado. El resto de supuestos previstos en el art. 18.2 de la LIS no resultan de aplicación al caso.

Frente a estas manifestaciones indicar que en la propuesta de liquidación se motiva la vinculación existente entre dos sociedades, la sociedad Radical Way Music Company SL y la sociedad de nueva creación, frente a la argumentación que realiza el contribuyente en relación a la vinculación sociedad-administrador y sociedad-socio.

Entre la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L y la sociedad Radical Way Music Company SL existe evidente vinculación en los términos del artículo 18 de la LIS , puesto que los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participan, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios. Y ello porque Severiano (padre de Nicolas) es socio único de la sociedad Radical Way Music Company SL y Nicolas es socio único de la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L.

Supuesto de vinculación de dos sociedades del artículo 18 2. g) LIS . Por tanto, se desestiman las alegaciones presentadas en este punto.

- La propuesta de liquidación provisional basa su motivación en el incumplimiento del requisito del artículo 29.1 apartado a). Según el cual, 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.

La sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L manifiesta que de la observancia de dicho artículo se desprende de forma clara e indubitada que para considerar inaplicable el tipo reducido del tipo del 15 % debe concurrir, necesariamente y sin excepciones, dos requisitos: i) que la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y (conjunción copulativa) ii) que la actividad hubiera sido transmitida a la entidad de nueva creación por cualquier título jurídico.

La sociedad continúa manifestando que la Administración centra su regulación en el hecho de la transmisión de la actividad por parte de la entidad Radical Way Music Company SL a la entidad Max Art Music BB Group 1547 SL. Reproduciendo a continuación la motivación de la propuesta de liquidación.

Y en la medida que las personas jurídicas señaladas ejercen la misma actividad, cabe deducir que habría existido una transmisión, cesión o sucesión, por título de hecho o de derecho, a Max Art Music BB Group 1547, S.L, de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL. De tal manera que Nicolas percibe retribuciones de la sociedad Radical Way Music Company SL durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017, año en el que empieza a percibir remuneraciones de la entidad de nueva creación. Por otra parte, también se observa el traspaso del cliente W0184081H Amazon EU Sarl Sucursal en España a la nueva sociedad.

- La sociedad alega que el Sr. Nicolas mantenía una relación estrictamente laboral con la entidad Radical Way Music Company SL. Es decir, los rendimientos que percibía de la entidad Radical Way Music Company SL lo fueron en concepto de rendimientos del trabajo personal, en los términos del art. 17 de la LIRPF . Dado que el Sr. Nicolas únicamente fue empleado de la entidad Radical Way Music Company SL y no realizó por cuenta propia ninguna actividad mercantil, se hace difícil poder justificar que éste habría aportado actividad alguna a la entidad Max Art Music BB Group 1547, S.L.

Frente a estas alegaciones indicar que esta Administración se ha limitado a constatar los hechos acaecidos 'De tal manera que Nicolas percibe retribuciones de la sociedad Radical Way Music Company SL durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017, año en el que empieza a percibir remuneraciones de la entidad de nueva creación. En este caso, se produce un traspaso del trabajador de una a otra sociedad, indicativo de la transmisión, cesión o sucesión, de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL. En ningún momento esta Administración ha pretendido justificar que el Sr. Nicolas hubiera aportado actividad alguna a la entidad de nueva creación.

- Por otro lado, respecto a la posibilidad de que la transmisión de la actividad se hubiera producido por parte de Radical Way Music Company SL a Max Art Music, el contribuyente considera que dicha afirmación es del todo incorrecta y desacertada. Por la sencilla razón de que la primera de las entidades sigue realizando sus actividades, en consonancia con su objeto social, motivo por el cual se hace difícil poder pensar que ésta ha transmitido su actividad cuando continúa realizándola misma.

Frente a estas manifestaciones, indicar que esta Administración en ningún momento ha afirmado que se hubiera transmitido toda la actividad de parte de Radical Way Music Company SL a Max Art Music. De hecho, si acudimos al texto de la motivación, se manifiesta que 'cabe deducir que habría existido una transmisión, cesión o sucesión, por título de hecho o de derecho, a Max Art Music BB Group 1547, S.L, de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL.'

Asimismo, el contribuyente alega que ambas entidades pudieran realizar actividades similares no tiene por qué implicar que realicen las mismas como así ocurre en este caso. No obstante, no aporta ningún elemento de

prueba que acredite dicha manifestación a los efectos de determinar que dichas entidades vinculadas no realizan la misma actividad.

- Por último, en relación al requisito establecido en la letra a) del apartado 29 relativo a que la transmisión ha de producirse por cualquier título jurídico, el contribuyente alude a la consulta V0380-20, de 19 de febrero de 2020 de la Dirección General de Tributos.

En este punto resulta esclarecedor el criterio interpretativo emitido por la Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante de fecha 19/02/2020 (CV 380/2020), según el cual la transmisión por cualquier título jurídico (incluyendo la sucesión de empresa por la vía de hecho) de la actividad previamente realizada por una persona, física o jurídica, a otra entidad vinculada, impide a la nueva sociedad la aplicación del tipo reducido para entidades de nueva creación, puesto que la entidad desarrolla la misma actividad que venía ejerciendo la persona vinculada.

No obstante, el contribuyente no presenta alegación alguna en relación al hecho motivado del traspaso del cliente W0184081H Amazon EU Sarl Sucursal en España a la nueva Sociedad, el cual constituye durante el ejercicio 2018 el único cliente de la sociedad de nueva creación de acuerdo con el modelo 347 presentado por la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L.

El traspaso del cliente a la entidad de nueva creación puede suponer la transmisión de los elementos necesarios para el desarrollo de la actividad desde la entidad Radical Way Music Company SL a la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L y ello unido a que ambas se encuentran vinculadas, tal y como se puso de manifiesto al inicio del escrito, estarían concurriendo las circunstancias descritas en la letra a) del artículo 29.1 de la LIS , por lo que la entidad de nueva creación no podría aplicar el tipo reducido.

De acuerdo con lo anterior, se desestiman las alegaciones y se dicta liquidación provisional en el mismo sentido de la propuesta."

2.- La Administración también tramitó un procedimiento de comprobación limitada a la entidad actora con respecto al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018, que concluyó mediante liquidación provisional de la que resultó un importe a ingresar de 16.830,01 euros (16.225,80 euros de cuota y 604,21 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 05.05.2020 se notifica a la sociedad B87684908 Max Art Music BB Group 1547, S.L la siguiente propuesta de liquidación provisional del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018.

- 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.

- La sociedad B87684908 Max Art Music BB Group 1547, S.L se constituye el 14 de noviembre de 2017, inscribiéndose en el Registro Mercantil el 15 de noviembre del mismo año. Como administrador y socio único de la sociedad consta Nicolas ( NUM000).

- La entidad de nueva creación se da de alta en el IAE, epígrafes:.

- 492 Fab. Instrumentos de Música.
- 631 Intermediarios del Comercio.
- 659.9 Com.Men.Otros Ptos. Ncop.
- 662.2 Com.Men.Toda Clase Art. en Otros Locales.
- 754.1 Depósitos y Almacenes Generales.
- 845 Explotación Electrónica Por Terceros.
- 861.1 Alquiler de Viviendas.

Con fecha de inicio de las actividades 14.11.2016 y domicilio en calle Independencia Nº 4, 3ºB de Madrid.

- La sociedad B87684908 Max Art Music BB Group 1547, S.L presenta declaración del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018 aplicando el tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación regulado en el artículo 29.1 de la LIS .

- De acuerdo con el artículo 29 de la ley del impuesto sobre Sociedades 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.

- Con anterioridad a la creación de la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L, su administrador y socio único Nicolas trabajaba para la sociedad B81294167 Radical Way Music Company SL.

Esta sociedad consta de alta en el IAE, epígrafe 615.4 Com. May.Apar.y Mat. Electrónico y 657 Com. Men .Instrumentos Música y Accesorio y su administrador y socio único es Severiano ( NUM001).

- Por tanto, en este caso, nos encontramos en el supuesto de actividad económica realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de Ley del Impuesto sobre Sociedades y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

Representa el caso de transmisión de la actividad desarrollada por una persona física o jurídica a la entidad de nueva creación con la que está vinculada, por lo que se sigue desarrollando la misma actividad de forma indirecta.

- Según dispone el artículo 18, apartado 2, de la LIS, se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De lo anteriormente expuesto se desprende que entre la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L y la sociedad Radical Way Music Company SL existe evidente vinculación en los términos del artículo 18 de la LIS, puesto que los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participan, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

- Y en la medida que las personas jurídicas señaladas ejercen la misma actividad, cabe deducir que habría existido una transmisión, cesión o sucesión, por título de hecho o de derecho, a Max Art Music BB Group 1547, S.L, de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL. De tal manera que Nicolas percibe retribuciones de la sociedad Radical Way Music Company SL durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017, año en el que empieza a percibir remuneraciones de la entidad de nueva creación. Por otra parte, también se observa el traspaso del cliente W0184081H Amazon EU Sarl Sucursal en España a la nueva sociedad.

- En conclusión, no puede entenderse cumplido el requisito establecido en el artículo 29 de la LIS respecto al inicio de una actividad económica por parte de la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L, para la aplicación del tipo reducido del 15% para entidades de nueva creación, puesto que el incentivo fiscal hay que entenderlo dirigido únicamente a las entidades de nueva creación que inicien el desarrollo de una nueva actividad económica, lo que no tiene lugar cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida por cualquier medio a la entidad de nueva creación.

- La sociedad Max Art Music BBGroup 1547, S.L mediante escrito de registro RGE772020112020 de fecha 28.05.2020 manifiesta su disconformidad con la propuesta de liquidación notificada y presenta, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Respecto a la realización con carácter previo de la misma actividad por una persona o entidad vinculada manifiesta que, lo cierto es que, en el presente caso, los supuestos de vinculación existentes respecto a Max Art Music lo son entre la sociedad y su administrador y la sociedad y su socio único, así como respecto a los cónyuges o personas unidas a estos por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado. El resto de supuestos previstos en el art. 18.2 de la LIS no resultan de aplicación al caso.

Frente a estas manifestaciones indicar que en la propuesta de liquidación se motiva la vinculación existente entre dos sociedades, la sociedad Radical Way Music Company SL y la sociedad de nueva creación, frente a la argumentación que realiza el contribuyente en relación a la vinculación sociedad-administrador y sociedad-socio.

Entre la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L y la sociedad Radical Way Music Company SL existe evidente vinculación en los términos del artículo 18 de la LIS , puesto que los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participan, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios. Y ello porque Severiano (padre de Nicolas) es socio único de la sociedad Radical Way Music Company SL y Nicolas es socio único de la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L. Supuesto de vinculación de dos sociedades del artículo 18 2. g) LIS . Por tanto, se desestiman las alegaciones presentadas en este punto.

La propuesta de liquidación provisional basa su motivación en el incumplimiento del requisito del artículo 29.1 apartado a).

Según el cual, 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.

La sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L manifiesta que de la observancia de dicho artículo se desprende de forma clara e indubitada que para considerar inaplicable el tipo reducido del tipo del 15 % debe concurrir, necesariamente y sin excepciones, dos requisitos: i) que la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y (conjunción copulativa) ii) que la actividad hubiera sido transmitida a la entidad de nueva creación por cualquier título jurídico.

La sociedad continúa manifestando que la Administración centra su regulación en el hecho de la transmisión de la actividad por parte de la entidad Radical Way Music Company SL a la entidad Max Art Music BB Group 1547 SL. Reproduciendo a continuación la motivación de la propuesta de liquidación.

Y en la medida que las personas jurídicas señaladas ejercen la misma actividad, cabe deducir que habría existido una transmisión, cesión o sucesión, por título de hecho o de derecho, a Max Art Music BB Group 1547, S.L, de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL. De tal manera que Nicolas percibe retribuciones de la sociedad Radical Way Music Company SL durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017, año en el que empieza a percibir remuneraciones de la entidad de nueva creación. Por otra parte, también se observa el traspaso del cliente W0184081H Amazon EU Sarl Sucursal en España a la nueva sociedad.

La sociedad alega que el Sr. Nicolas mantenía una relación estrictamente laboral con la entidad Radical Way Music Company SL. Es decir, los rendimientos que percibía de la entidad Radical Way Music Company SL lo fueron en concepto de rendimientos del trabajo personal, en los términos del art, 17 de la LIRPF . Dado que el Sr. Nicolas únicamente fue empleado de la entidad Radical Way Music Company SL y no realizó por cuenta propia ninguna actividad mercantil, se hace difícil poder justificar que éste habría aportado actividad alguna a la entidad Max Art Music BB Group 1547, S.L

Frente a estas alegaciones indicar que esta Administración se ha limitado a constatar los hechos acaecidos "De tal manera que Nicolas percibe retribuciones de la sociedad Radical Way Music Company SL durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017, año en el que empieza a percibir remuneraciones de la entidad de nueva creación". En este caso, se produce un traspaso del trabajador de una a otra sociedad, indicativo de la transmisión, cesión o sucesión, de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL. En ningún momento esta Administración ha pretendido justificar que el Sr. Nicolas hubiera aportado actividad alguna a la entidad de nueva creación.

Por otro lado, respecto a la posibilidad de que la transmisión de la actividad se hubiera producido por parte de Radical Way Music Company SL a Max Art Music, el contribuyente considera que dicha afirmación es del todo incorrecta y desacertada.

Por la sencilla razón de que la primera de las entidades sigue realizando sus actividades, en consonancia con su objeto social, motivo por el cual se hace difícil poder pensar que ésta ha transmitido su actividad cuando continúa realizándola misma.

Frente a estas manifestaciones, indicar que esta Administración en ningún momento ha afirmado que se hubiera transmitido toda la actividad de parte de Radical Way Music Company SL a Max Art Music. De hecho, si acudimos al texto de la motivación, se manifiesta que "cabe deducir que habría existido una transmisión, cesión o

sucesión, por título de hecho o de derecho, a Max Art Music BB Group 1547, S.L., de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL."

Asimismo, el contribuyente alega que ambas entidades pudieran realizar actividades similares no tiene por qué implicar que realicen las mismas como así ocurre en este caso. No obstante, no aporta ningún elemento de prueba que acredite dicha manifestación a los efectos de determinar que dichas entidades vinculadas no realizan la misma actividad.

Por último, en relación al requisito establecido en la letra a) del apartado 29 relativo a que la transmisión ha de producirse por cualquier título jurídico, el contribuyente alude a la consulta V0380-20, de 19 de febrero de 2020 de la Dirección General de Tributos.

En este punto resulta esclarecedor el criterio interpretativo emitido por la Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante de fecha 19/02/2020 (CV 380/2020), según el cual la transmisión por cualquier título jurídico (incluyendo la sucesión de empresa por la vía de hecho) de la actividad previamente realizada por una persona, física o jurídica, a otra entidad vinculada, impide a la nueva sociedad la aplicación del tipo reducido para entidades de nueva creación, puesto que la entidad desarrolla la misma actividad que venía ejerciendo la persona vinculada.

No obstante, el contribuyente no presenta alegación alguna en relación al hecho motivado del traspaso del cliente W0184081H Amazon EU Sarl Sucursal en España a la nueva Sociedad, el cual constituye durante el ejercicio 2018 el único cliente de la sociedad de nueva creación de acuerdo con el modelo 347 presentado por la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L

El traspaso del cliente a la entidad de nueva creación puede suponer la transmisión de los elementos necesarios para el desarrollo de la actividad desde la entidad Radical Way Music Company SL a la sociedad Max Art Music BB Group 1547, S.L y ello unido a que ambas se encuentran vinculadas, tal y como se puso de manifiesto al inicio del escrito, estarían concurriendo las circunstancias descritas en la letra a) del artículo 29.1 de la LIS , por lo que la entidad de nueva creación no podría aplicar el tipo reducido.

- De acuerdo con lo anterior, de desestiman las alegaciones y se dicta liquidación provisional en el mismo sentido de la propuesta."

3.- Además, la AEAT tramitó un expediente sancionador referido al ejercicio 2017 del Impuesto sobre Sociedades, que concluyó con acuerdo que apreció la comisión de una infracción leve consistente en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del impuesto, habiendo impuesto sanción en cuantía de 1.440,59 euros, equivalente al 50% de la cuota no ingresada.

### Tercero.

La entidad actora solicita en el suplico de la demanda que se anulen las resoluciones del TEAR recurridas, así como los acuerdos de liquidación provisional y de imposición de sanción de los que traen causa.

Alega en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, que se constituyó el 14 de noviembre de 2016, consistiendo su objeto social en la intermediación del comercio de productos diversos, así como comercio al por menor de prendas de vestir en establecimientos especializados y depósito y almacenamiento.

Afirma que en el ejercicio 2016 no obtuvo resultado alguno porque no realizó actividad, y que en el ejercicio 2017 comenzó a obtener beneficios, con un resultado después de impuestos de 28.811,79 euros en el ejercicio 2017 y de 162.258,07 euros en el ejercicio 2018, habiendo aplicado en las declaraciones de ambos ejercicios del IS el tipo del 15%, regulado en el art. 29.1 de la Ley 27/2014 para las entidades que inicien una actividad económica.

Plantea la nulidad de los actos recurridos por haber prescindido la AEAT del procedimiento legalmente establecido al no haber utilizado el procedimiento de inspección para la verificación de beneficios fiscales, ex art. 141.e) de la LGT, invocando en apoyo de su tesis la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación nº 5270/2019.

Invoca la correcta aplicación del tipo de gravamen reducido por cumplir los requisitos del art. 29 de la LIS por tratarse de una entidad de nueva creación que no venía ejerciendo anteriormente la misma actividad, por ella ni por los socios.

Señala que los supuestos de vinculación existentes respecto a la actora lo son entre la sociedad y su administrador y la sociedad y su socio único, así como respecto a los cónyuges o personas unidas a éstos por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado. El resto de los supuestos previstos en el art. 18.2 LIS no resultan de aplicación al caso.

El art. 29 LIS se refiere al ejercicio de la actividad económica, y en el caso del Sr. Nicolas no se produjo el ejercicio de dicha actividad como persona física, en los términos establecidos en el art. 27 de la Ley 35/2006, toda vez que el mismo no ordenó por su propia cuenta ni medios de producción ni recursos humanos para la realización de la actividad.

Manifiesta que la actividad no fue ejercida en el año anterior a la constitución de la sociedad por una persona física que ostente la condición de socio, ya que el Sr. Nicolas es el socio único de la entidad y no presentó autoliquidación del IRPF en los años previos al ejercicio 2018 puesto que los rendimientos del trabajo que percibía no alcanzaban el mínimo exigido por el art. 96 LIRPF.

Aduce que la actora no forma parte de grupo mercantil con la entidad Radical Way Music Company S.L., ya que el socio único de aquella no participa en el capital de Radical Way, de modo que no se aúna en una misma persona la participación en varias entidades a los efectos de poder ostentar control o mayoría de los derechos de voto, como exige el art. 42 del Código de Comercio para determinar la existencia de grupo mercantil.

El hecho de que el padre del Sr. Nicolas fuese socio de Radical Way Music Company, S.L., no conlleva la formación de grupo de sociedades entre dicha sociedad y la entidad actora, pues la norma exige que exista control de una entidad sobre otras.

Agrega que la sociedad actora realiza una actividad efectiva, por lo que no es una entidad de mera tenencia de bienes.

Expone que no ha existido transmisión de la actividad de Radical Way Music Company S.L. a la entidad actora. La norma exige que la actividad se haya realizado con carácter previo por personas o entidades vinculadas y que se haya transmitido a la entidad de nueva creación. Sin embargo, el Sr. Nicolas mantenía una relación laboral con la sociedad Radical Way y no llevó a cabo ninguna actividad económica, por lo que no aportó actividad alguna a la entidad de nueva creación.

Niega también que haya existido transmisión de la actividad de Radical Way porque sigue realizando su actividad en consonancia con su objeto social. Además, está dada de alta en los epígrafes 615.4 y 657 del IAE, distintos a los epígrafes en los que figura de alta la sociedad actora. Por otro lado, la recurrente se constituyó con un capital inicial de 3.010 euros, sin aportarse ningún activo adicional.

Invoca la falta de motivación de las resoluciones del TEAR y de los acuerdos de liquidación provisional impugnados, no existiendo una adecuada conexión entre los hechos y las conclusiones que extraen tales resoluciones.

Por último, la demandante plantea la nulidad del acuerdo sancionador por ausencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción tributaria y por falta de motivación del indicado acuerdo, habiendo actuado la sociedad al amparo de una interpretación razonable de la norma.

#### 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, que implica 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 antes de la creación de la entidad actora, su administrador y socio único don Nicolas trabajaba para la sociedad Radical Way Music Company SL. No solo trabajaba, sino que era su administrador y socio único también de ésta última.

Esta sociedad consta de alta en el IAE, epígrafe 615.4 Comercio Mayorista de Aparatos y Material Electrónico y 657 Comercio al por menor de Instrumentos Música y Accesorio.

Por tanto, nos encontramos en el supuesto de actividad económica realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del art. 18 de Ley del Impuesto sobre Sociedades y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

De lo expuesto se desprende que entre la sociedad Max Art Music BB Group 1547 S.L. y Radical Way Music Company S.L. existe evidente vinculación en los términos del art. 18 de la LIS, puesto que el mismo socio participa al 100% en el capital de ambas sociedades, y en la medida que las personas jurídicas señaladas ejercen la misma actividad, cabe deducir que ha existido una transmisión, cesión o sucesión, por título de hecho o de derecho, a la actora de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company S.L.

Otra manifestación más de que se trata de un supuesto de sucesión en el ejercicio de la actividad económica radica en que don Nicolas percibió retribuciones de la sociedad Radical Way durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017, año en el que empieza a percibir remuneraciones de la entidad de nueva creación.

Asimismo, esta tesis se ve reforzada por el traspaso del cliente Amazon EU Sarl Sucursal en España a la nueva sociedad por parte de la sociedad anterior.

En cuanto a la invocada falta de motivación, aduce que las resoluciones están suficientemente motivadas al expresar las razones en que se sustenta la decisión, con la amplitud necesaria para que el interesado pueda articular los medios de defensa de sus derechos e intereses.

Con respecto a la sanción, señala que concurre el elemento objetivo de la infracción al haber aplicado indebidamente la entidad actora el tipo de gravamen reducido del 15%, en lugar del 25%, dejando de ingresar por ello 2.881,18 euros.

El acuerdo sancionador está debidamente motivado al contener una detallada referencia a los elementos que justifican la concurrencia del tipo subjetivo.

También concurre culpabilidad al haberse producido una negligencia que reveló un evidente descuido en la atención de las obligaciones de la sociedad, sin que concurra ningún supuesto de exención de responsabilidad.

## Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, en primer lugar debe examinarse el motivo de impugnación que plantea la nulidad de las resoluciones recurridas 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 5270/2019, la cual se remite a la sentencia de esa misma fecha 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 TRLIS 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 analizar.

## Sexto.

Dicho lo anterior, debe examinarse a continuación el motivo del recurso que plantea la falta de motivación de los acuerdos de liquidación y de las resoluciones del TEAR.

En cuanto a las liquidaciones, el art. 102.2.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone lo siguiente:

"Artículo 102. Notificación de las liquidaciones tributarias.

(...)

2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

(...)

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de Derecho."

Este Tribunal se ha referido a la motivación de las liquidaciones tributarias en reiteradas sentencias, habiendo declarado de forma constante, siguiendo la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que esa exigencia legal cumple una doble finalidad: evitar la arbitrariedad de la Administración al tener que dar una adecuada explicación de su actuar y, en segundo lugar, permitir que el interesado conozca las razones de la decisión para que pueda combatir el acto administrativo por motivos de fondo y con plenas garantías.

Pues bien, trasladando la anterior doctrina al presente caso, el examen de las liquidaciones provisionales recurridas pone de relieve que la Administración ha dado cumplimiento al requisito de motivación al expresar con toda claridad las razones por las que considera no aplicable el tipo impositivo del 15%, en los términos transcritos en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia, que se dan aquí por reproducidos para evitar innecesarias reiteraciones, los cuales evidencian que la entidad actora ha tenido perfecto conocimiento de los motivos de la decisión de la Agencia Tributaria y ha podido ejercer su derecho de defensa sin restricción alguna, como pone de

manifiesto el contenido de la demanda, en el que la recurrente combate las liquidaciones por motivos de forma y de fondo.

Las posteriores resoluciones del TEAR también han cumplido la exigencia legal de motivación al exponer con términos perfectamente comprensibles los motivos por los que considera ajustadas a Derecho las indicadas liquidaciones.

Pese a lo alegado en la demanda, el TEAR de Madrid ha dado respuesta a las alegaciones básicas de la reclamante y a su pretensión con argumentos que ponen de relieve el rechazo de la tesis de la recurrente por ser incompatible con la decisión que se mantiene en las resoluciones ahora impugnadas.

Cuestión distinta es que el obligado tributario discrepe de las decisiones de la Agencia Tributaria y del TEAR de Madrid, pero esto no afecta a la motivación, sino a la propia legalidad de las resoluciones por motivos de fondo, lo que será analizado seguidamente.

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

## Séptimo.

Sentado lo que antecede, la cuestión de fondo tiene que 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, el art. 18 de la misma Ley, norma referida a las operaciones vinculadas, establece en sus apartados 1 y 2:

"Artículo 18. Operaciones vinculadas.

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas."

Además, el art. 42.1 del Código de Comercio, en la redacción dada por la Ley 16/2007, dispone lo que sigue:

"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."

Pues bien, la entidad actora se constituyó el día 14 de noviembre de 2016, por lo que le resulta aplicable el art. 29.1 de la Ley 27/2014, norma que establece que las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán al tipo impositivo del 15%, añadiendo en la letra a) que no se entiende iniciada una actividad económica cuando hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y hubiera sido transmitida a la entidad de nueva creación por cualquier título jurídico.

La Administración considera aplicable esta excepción a la aplicación del tipo reducido del 15% porque antes de crearse la entidad actora su administrador y socio único, don Nicolas, trabajaba para la sociedad Radical Way Music Company S.L., dada de alta en los epígrafes 615.4 y 657 del Impuesto sobre Actividades Económicas, siendo su administrador y socio único don Severiano, padre del Sr. Nicolas.

Por ello, la Administración estima que entre la entidad actora y la sociedad Radical Way Music Company S.L. existe vinculación en los términos del art. 18 de la LIS, puesto que los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participan, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios. Y en la medida en que ambas sociedades ejercen la misma actividad, deduce que ha existido transmisión, cesión o sucesión de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way, habiéndose observado el traspaso del cliente Amazon EU Sarl Sucursal en España a la nueva sociedad.

En la demanda no solo se alude al supuesto que contempla el art. 29.1.a) de la Ley 27/2014, sino a los restantes que permiten inaplicar el tipo reducido del 15%, pero en esta sentencia solo procede examinar el supuesto antes reseñado por ser el único en que se basa la Administración tributaria para practicar las liquidaciones provisionales recurridas.

Así las cosas, no ofrece duda la vinculación entre la sociedad recurrente y la entidad Radical Way Music Company S.L., ya que el socio único de esta última (don Severiano) es el padre de don Nicolas, que es el socio único de la actora, de modo que existe entre ambos una relación de parentesco de primer grado en línea directa por consanguinidad, concurriendo por ello el supuesto previsto en el art. 18.2.g) de la Ley 27/2014.

Ahora bien, el art. 29.1.a) de la Ley 27/2014 no solo exige esa vinculación para que resulte inaplicable el tipo reducido del 15%, sino que también requiere que la primera sociedad haya transmitido la actividad, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación

En este punto, la Administración considera que "en la medida que las personas jurídicas señaladas ejercen la misma actividad, cabe deducir que habría existido una transmisión, cesión o sucesión, por título de hecho o de derecho, a Max Art Music BB Group 1547, S.L, de parte de la actividad que venía ejerciendo Radical Way Music Company SL".

Sin embargo, esta deducción carece de apoyo probatorio. En efecto, para que concurra el segundo requisito legal se precisa la transmisión de todo el patrimonio empresarial o de un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma y que permita el desarrollo de la actividad empresarial por sus propios medios (mobiliario, existencias, cartera de clientes, personal, etc.).

Pero esto no ha sucedido en el presente caso, ya que, en primer lugar, no se discute que la sociedad Radical Way Music Company S.L. ha continuado con el desarrollo de su actividad después de la constitución de la entidad actora, lo que resulta incompatible con la transmisión íntegra de su actividad. Por otro lado, la AEAT dice que se ha producido el traspaso de una a otra sociedad del trabajador don Nicolas, lo que tampoco se corresponde con la realidad ya que esa persona era empleado de Radical Way, pero no de la actora, de la que es su administrador y socio único, lo que es distinto, razón por la que el Sr. Nicolas no ejerció la actividad económica que nos ocupa antes de la creación de la nueva entidad, puesto que, como se ha dicho, no tenía participación en el capital de Radical Way, con la que mantenía una relación laboral.

Por último, el hecho de que uno de los clientes de la entidad Radical Way Music Company S.L. pasase a ser cliente de la entidad de nueva creación no supone la transmisión parcial de la actividad, ya que, aparte de no estar acreditadas las circunstancias que motivaron ese cambio, el eventual traspaso de un cliente no permite por sí solo el desarrollo de la actividad, debiendo añadirse que la Agencia Tributaria no ha justificado que la sociedad Radical Way haya transmitido a la entidad actora un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma.

En consecuencia, deben anularse las liquidaciones provisionales relativas a los ejercicios 2017 y 2018 del Impuesto sobre Sociedades, lo que también determina la anulación del acuerdo de imposición de sanción referido al ejercicio 2017 por carecer del presupuesto que le sirve de fundamento, de manera que procede estimar íntegramente el presente recurso.

## Octavo.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la Administración 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

Estimamos el recurso interpuesto por la representación de la entidad MAX ART MUSIC BB GROUP 1547, S.L., contra dos resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, ambas de fecha 29 de abril de 2021, que desestimaron las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación provisional relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2017 y 2018, y contra el acuerdo de imposición de sanción referido al ejercicio 2017 del mismo impuesto, anulando las resoluciones recurridas y los actos administrativos de los que traen causa por no ser ajustados a Derecho, imponiendo las costas a la Administración 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 2610-0000-93-1418-21 (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 2610-0000-93-1418-21 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.