

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 12 de diciembre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 4356/2023

SUMARIO:

IS. Tipo impositivo. *Tipo reducido aplicable a entidades de nueva creación. Formar parte de un grupo de entidades. Fecha de devengo.* La Inspección Tributaria determinó que una empresa no podía acogerse al tipo reducido del IS en el momento de su constitución porque formaba parte de un grupo mercantil. No obstante, según el TEAC la clave para determinar si una entidad de nueva creación puede beneficiarse del tipo reducido del IS radica en el momento del devengo del tributo. El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y se configura la obligación tributaria principal. El impuesto se devenga el último día del período impositivo, es decir, al cierre del ejercicio fiscal. Por ello, parece adecuado entender que la entidad puede ser considerada de nueva creación si no forma parte de un grupo a cierre del ejercicio de su constitución (aun cuando lo formase en el momento de la creación), que es cuando se devenga el impuesto, y cuando con carácter general se determinan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

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

Se ha visto la presente reclamación interpuesta por D. ..., con NIF ... , en nombre y representación de **XZ** SLU (NIF: ...), contra el acuerdo liquidatorio (con referencia A23 - ...94) dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2018 y 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 22/06/2023 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 20/06/2023 contra el acuerdo de liquidación identificado en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hechos más relevantes del expediente:

SEGUNDO.- La sociedad **XZ** SLU (en adelante **XZ** o **XZ**) fue constituida el ... de 2016, con un capital social íntegramente desembolsado de 3.000 euros, titularidad al 100% de la sociedad **TW** SL, NIF ..., (en adelante **TW**).

Según figura en la escritura de constitución de **XZ**, **TW** "tiene por objeto la intermediación en la prestación de servicios de consultoría, análisis, diseño, restructuración y seguimiento de capital riesgo (CNAE 70.22)

La representación de terceros en tales proyectos, incluso como accionista (...)".

El ... de 2016 **XZ** firmó con **TW** un Contrato de Servicios de Administración y Gestión para el desarrollo de un proyecto consistente en la compra de unos terrenos compuestos por promociones inacabadas y solares divididos en distintas fases, para la construcción de unos viviendas y su posterior comercialización, en adelante Proyecto.

El ... de 2016 se efectuó una ampliación de capital por parte de **XZ**, en un importe de 12.503.000 euros, que fue suscrita por 15 nuevos inversores (no alcanzando ninguno de ellos, en consecuencia de la operación, una participación superior al 50% del capital social). La participación de **TW** en la entidad quedó reducida al 0,024% del capital social.

Síguenos en...

Una vez efectuada la ampliación, **XZ** se inscribe en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, dando así comienzo a su actividad.

TERCERO.- Con fecha 6 de junio de 2022 la Dependencia Regional de Inspección (en adelante Inspección) de la Delegación Especial de Madrid notificó a **XZ** el inicio de actuaciones inspectoras de alcance general relativas al IS de los periodos impositivos 2017 a 2019.

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos 2017 a 2019 comprobados, con el siguiente detalle (en euros):

Sirva señalar que el ejercicio 2018 es el primer periodo impositivo en que la base imponible de la entidad FUE positiva desde su constitución en 2016, por lo que, al entender que se trataba, a efectos del IS, de una entidad de nueva creación, procedía la aplicación del tipo de gravámen reducido, para ese ejercicio y para el siguiente, previsto en el artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

	EJERCICIO 2017	EJERCICIO 2018	EJERCICIO 2019
Fecha de inicio del periodo	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
Fecha fin del periodo	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2019
BASE IMPONIBLE	-129.221,53	20.155.601,00	905.577,65
BASE IMPONIBLE despues de reserva de nivelacion	0,00	20.155.601,00	905.577,65
Cuota Integra	0,00	3.023.340,15	135.836,65
Cuota integra ajustada posit,	0,00	3.023.340,15	135.836,65
Cuota liquida positiva	0,00	3.023.340,15	135.836,65
Cuota del ejercicio	0,00	3.023.340,15	135.836,65
Pagos fraccionados y cuota imp	0,00	0,00	326.232,32
Cuota diferencial	0,00	3.023.340,15	-190.486,67
Liquidado a ingresar o devolver	0,00	3.023.340,15	-190.486,67

CUARTO.- La Delegación Especial de la Dependencia Regional de Madrid procede, en consecuencia de dichas actuaciones, a practicar la regularización del IS de 2018 y 2019 de la entidad al entender que no le

Síguenos en...

resultaba de aplicación, en esos ejercicios, ese tipo de gravámen reducido previsto en el artículo 29.1 de la LIS ya que, en el momento de su constitución, la entidad formaba parte de un Grupo de entidades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio (Cco) siendo la sociedad dominante de ese Grupo **TW** por lo que no podía ser considerada, a aquellos efectos, como una entidad de nueva creación.

Por ello, entiende la Inspección, que el tipo impositivo correcto a aplicar en los referidos ejercicios por el sujeto pasivo era el tipo de gravámen general del IS, del 25%, dictando, en consecuencia, la correspondiente regularización.

La liquidación fue notificada en fecha 22 de mayo de 2023 al obligado tributario.

QUINTO.- Disconforme el interesado con el acuerdo de liquidación dictado interpone, en fecha 20 de junio de 2023, la presente reclamación económico administrativa Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) mediante escrito efectuando las alegaciones que tiene por conveniente, a las que más adelante nos referiremos, sobre las siguientes cuestiones:

- Se sostiene que sí era, a estos efectos, una entidad de nueva creación ya que nunca formó parte del grupo mercantil de **TW** por cuanto su titularidad fue meramente instrumental al inicio de su existencia y durante un corto período de tiempo.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad o no a Derecho del acuerdo de liquidación impugnado.

TERCERO.- La cuestión objeto de controversia versa, como ha quedado expuesto, sobre la aplicabilidad, o no, a la entidad reclamante, en cuanto a su IS de 2018 y 2019, del tipo reducido previsto en el artículo 29 de LIS, que lo señala en los siguientes términos:

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

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

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

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

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

Síguenos en...

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.

Ese artículo establece, por tanto, que a las entidades que puedan ser consideradas "de nueva creación", según lo que establece el propio precepto, que realicen actividades económicas, les será de aplicación, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, un tipo de gravamen del 15 por ciento, en vez del tipo general del IS, y salvo que les resulte de aplicación un tipo inferior.

Al respecto de ello, el propio artículo confirma que, a estos efectos, no pueden considerarse como "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

Por esa alusión, conviene acudir a lo que dispone el artículo 42 del Código de Comercio (CCo) que establece que:

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.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así

como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo.

CUARTO.- La aplicabilidad de este tipo de gravámen del IS reducido se introdujo, en nuestro ordenamiento jurídico, con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de julio (TRLIS) y, concretamente, a través de su Disposición Adicional Decimonovena (DA 19ª) incluida por la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, con el objetivo principal de incentivar la creación de empresas y reducir la carga impositiva los primeros años de ejercicio de la actividad.

Posteriormente, quedó reafirmada la vigencia dicho tipo de gravámen reducido para entidades que pudieran ser consideradas como "de nueva creación" en el artículo 29 de la LIS, anteriormente extractado.

La Inspección ha concluido que, en un caso como el presente, la entidad no podía acogerse a la aplicación de este tipo de gravámen reducido a la hora de liquidar su IS de 2018 y 2019 por incumplir, en el momento de su constitución, los requisitos que se establecen para poder considerarla como una "entidad de nueva creación", disponiendo, al efecto, lo siguiente en el acuerdo por el que se dictó la liquidación objeto del presente expediente:

*"En el momento de constituirse la sociedad **XZ**, S.L. el ... de 2016, esta formaba un grupo con la sociedad **TW** que adquirió todas sus participaciones, ostentando el control de **XZ** al 100%. Por tanto, **XZ** S.L. no pudo considerarse una sociedad de nueva creación en el momento de su constitución. En consecuencia, al no ser una sociedad de nueva creación, no puede aplicarse el tipo impositivo reducido del 15%, debiendo tributar al tipo de gravamen general del 25%. Así lo establece la Dirección General de Tributos en las contestaciones a las consultas vinculantes expuestas anteriormente en los fundamentos de derecho."*

Por su parte, el contribuyente viene oponiéndose a dicho criterio, alegando, en primer lugar, que nunca había formado parte de un grupo mercantil sino que la titularidad de sus participaciones por la entidad **TW** fue meramente instrumental. Así, en palabras del contribuyente, *"La Inspección ha sustentado inadecuadamente su liquidación en la mera titularidad de las participaciones de **TW**. Según decíamos, con su actuación, la Inspección interpreta la presunción del artículo 42 Cco como iuris et de iure contraviniendo lo dispuesto en el ordenamiento jurídico de aplicación así como los esfuerzos probatorios que esta parte llevo a cabo durante el procedimiento de comprobación"*.

QUINTO.- Debemos partir a la hora de plantear nuestro análisis de una premisa no controvertida: en el momento de su constitución, la sociedad **XZ** pertenecía, al 100%, a la sociedad **TW**, que era la titular de la totalidad de las participaciones sociales en que se dividía el capital social de aquélla, por lo que cabe afirmar que formaban parte de un grupo mercantil en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

E, igualmente, tampoco es objeto de debate que, con posterioridad, poco más de un mes después, la sociedad **XZ** acordó un aumento de su capital social (el ... de 2016), la cual dió lugar a la entrada de nuevos socios que redujeron la participación de la sociedad **TW** a un porcentaje del 0,024%, debiendo admitir que, a partir de ese momento, dejó de pertenecer al grupo de sociedades referido anteriormente, conformado de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio.

De hecho, la Inspección admite que la pertenencia de **XZ** a un Grupo Mercantil - que fue lo que determinó que se concluyese la improcedencia de aplicar, en sus autoliquidaciones del IS de 2018 y 2019 - se produjo en el período transcurrido entre la constitución, el 17 de junio de 2016, y esa ampliación de capital formalizada el ... de 2016, afirmándose en el acta que *"en tanto que la sociedad **XZ** incumplió el requisito de no formar parte de un grupo mercantil desde el momento de su constitución hasta el momento en que se inscribe la ampliación de capital en el Registro Mercantil, no puede considerarse a la sociedad **XZ** como entidad de nueva creación a los efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS"*.

Ya admite la Inspección, en la liquidación que practica, que el referido artículo 29.1 LIS no hace mención concreta al momento temporal concreto en que ha de hacerse el análisis de si una sociedad forma o no parte de un grupo mercantil a los efectos de si cabe o no entender aplicable el tipo de gravamen reducido, pero señala que, siguiendo la doctrina vinculante establecida por la DGT sobre esta cuestión, la conclusión a mantener debía ser la anteriormente transcrita: negar la procedencia de la aplicación de la escala de gravamen prevista para entidades de nueva creación por el hecho de que cuando se constituyó la entidad esta formaba parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio aunque ello se produjese durante un corto período de tiempo.

Se citan, en concreto, en el acta, la consulta vinculante V3152-15 (19 de octubre de 2015) y la consulta vinculante V2104-16 (13 de mayo de 2016); en esta última, en concreto, se planteaba al centro directivo cuál era la fecha que había de tenerse en cuenta para determinar el cumplimiento de los requisitos de una sociedad como entidad de nueva creación para que le resultase de aplicación el tipo de gravámen reducido ante la disyuntiva que fuese la del devengo del IS o si, por el contrario, si una entidad perdía el derecho a aplicar ese tipo si, en cualquier momento desde que se constituyese, dejase de cumplir alguno los requisitos para ser de nueva creación.

Sin embargo, lo cierto es que, en esa contestación, la DGT se limita a interpretar la disposición adicional decimonovena del TRLIS (idéntica al artículo 29.1 LIS), aplicable "ratione temporis" al caso que se le plantea, indicando que no tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo, pero no aclara qué fecha en concreto, dentro del ejercicio de constitución, es la determinante para analizar el cumplimiento de este requisito.

SEXTO.- Antes de entrar a valorar específicamente las circunstancias señaladas, este TEAC entiende que debe partir de la doctrina que tiene establecida sobre el momento en el que deben verificarse las circunstancias de la entidad al respecto de determinar si le es aplicable, o no, el tipo de gravámen reducido previsto, para las entidades de nueva creación, en el artículo 29.1 LIS.

Y es que, en nuestra reciente resolución de 25/09/2023 (RG 6317/2021), hemos fijado, como criterio, que esta cuestión - la determinación de si procede la aplicación del tipo de gravamen reducido previsto para las entidades de nueva creación - ha de concretarse teniendo en cuenta la situación de la entidad (sujeto pasivo) en la fecha de devengo del tributo del período impositivo en que procedería su aplicación, esto es, en el momento del devengo del IS del periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva y del siguiente, al ser esos períodos en los que correspondería aplicar ese tipo de gravamen bonificado para entidades que tengan la consideración de ser "de nueva creación".

Señalamos en esa resolución:

Síguenos en...



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

(...)

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

El referido artículo 29.1 LIS señala que cuando nos encontremos ante "entidades de nueva creación que realicen actividades económicas" éstas, en su IS, tributarán "al tipo del 15 por ciento" en "el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente", señalándose que, a estos efectos, "No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas".

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

Dado que, efectivamente, dicho artículo 29 de la LIS no lo precisa, parece procedente acudir a la regla subsidiaria prevista en la LGT, como "eje central del ordenamiento tributario"-según su Exposición de Motivos- en el artículo 21, que establece, en ausencia de regulación específica en la ley propia de cada tributo, en qué momento se producen las circunstancias relevantes para la determinación de la obligación tributaria, así:

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

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

"Se regularán en todo caso por ley:

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

Conforme a ello, es claro que siendo el tipo de gravamen uno de los elementos que constituyen las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, en consecuencia, su determinación debe realizarse teniendo en cuenta la situación de la entidad en esa fecha, la

fecha del devengo; y, en este caso, debe analizarse la situación a la fecha de devengo del IS correspondiente al periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva y al siguiente, al ser esos periodos en los que correspondería aplicar ese tipo de gravámen bonificado para entidades que tengan la consideración de ser "de nueva creación".

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

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

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

<<Descripción de hechos

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

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

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

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

Cuestión planteada

Si, en las dos opciones planteadas, tanto en el caso de constitución de la sociedad filial como en el caso de constitución de una sociedad conjunta o "joint venture", la entidad consultante A y las entidades resultantes de los negocios jurídicos propuestos, tendrán la consideración de entidades de nueva creación y, en consecuencia, tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento.

Contestación completa

Síguenos en...



(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

SÉPTIMO.- Pues bien, insistiendo en lo relevante de la fecha del devengo de un tributo, esto es, del momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, siendo la fecha que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa, este TEAC entiende ha de estarse, para verificar si se cumplen o no las circunstancias determinantes para la aplicación del tipo de gravámen previsto para las entidades de nueva creación en el IS (es, claramente, una circunstancia relevante para la configuración de la obligación tributaria) a la fecha de devengo del IS por lo que ha de acudir al artículo 27 LIS:

"El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad"

Síguenos en...



y al artículo 28 LIS:

"El impuesto se devengará el último día del período impositivo".

Por tanto, siguiendo una interpretación finalista de la norma, del artículo 29.1 LIS, parece adecuado entender que la entidad puede ser considerada de nueva creación si no forma parte de un grupo a cierre del ejercicio de su constitución, que es cuando se devenga el IS y, cuando, con carácter general, se deben analizar y determinar las circunstancias relevantes para la configuración de su obligación tributaria.

Este TEAC comparte, en ese sentido, lo que ya dijo el TEAR de Cataluña, en su resolución de 28/04/2021, RG 08/1545/2019, al analizar esta cuestión en los términos en que se pronunciaba el RDLeg 4/2004 Texto Refundido Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en su Disposición Adicional 19ª, que señalaba que, a efectos de que le fuera de aplicación el tipo de gravámen que específicamente se establecía para las entidades de nueva creación - en esa norma se diseñaba una escala de tributación:

"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.

Es decir, incluía la misma referencia del artículo 29.1 LIS a la que nos estamos refiriendo en esta resolución.

Pues bien, decía el TEAR en esa resolución que, reiteramos, compartimos plenamente:

"CUARTO.- En el caso que nos ocupa se discute cuál es el momento que debe tenerse en cuenta para valorar si la entidad cumple el requisito previsto en el apartado 4 del citado precepto. Así, mientras que la Oficina Gestora considera que la fecha relevante es la de constitución de la entidad, la sociedad entiende que hay que estar a 31 de diciembre, que es cuando se produce el devengo del Impuesto.

De los datos obrantes en el expediente se desprenden los siguientes hechos:

- El día ... de 2013 fue otorgada escritura pública de constitución de la entidad N SL, ostentando M SL el 99,80% de las participaciones

- El día ... de 2013 se celebró contrato de compraventa de participaciones de M SL, documentado en escritura pública, en la que se refleja que se transmiten parte de las citadas participaciones quedando la composición accionarial de la siguiente manera:

- ... ostenta un 2% de participación

- ... ostenta un 24% de participación

- ... ostenta un 24% de participación

- N SL ostenta un 50% de participación

- El día 18 de julio de 2014 se presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, en la que se aplica el tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación y se indica que los titulares de las participaciones siguen siendo los ya citados en el apartado anterior ostentando N SL un 49.96% de participación

QUINTO.- La Oficina Gestora niega la procedencia de la aplicación de la escala de gravamen prevista para entidades de nueva creación por el hecho de que cuando se constituyó la entidad, esta formaba parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Síguenos en...



En concreto, la Oficina Gestora parece basar su postura en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1535-16 de 13 de abril. El caso tratado por dicha Consulta versa sobre una entidad constituida en 2014 que posee el 100% de las participaciones de tres sociedades, dos constituidas en 2014 y una constituida en 2013. En la contestación a la consulta, tras exponer los hechos y las normas aplicables, la Dirección General de Tributos concluye:

"De acuerdo con lo anterior, la disposición adicional decimonovena del TRLIS hace referencia a las entidades de nueva creación constituidas a partir del 1 de enero de 2013, que desarrollen actividades económicas, excluyendo de 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. De conformidad con lo anterior, al formar parte las entidades consultantes de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, en el ejercicio 2014, no tendrán la consideración de entidades de nueva creación a efectos de aplicar lo establecido en la disposición adicional decimonovena del TRLIS, las entidades del grupo que se constituyeron en dicho ejercicio. No obstante, la sociedad C se constituyó en el ejercicio 2013, sin que en dicho ejercicio formara parte del grupo, de manera que, de no formar parte de ningún otro grupo en los términos señalados, tendría la consideración de entidad de nueva creación a efectos de aplicar lo establecido en la disposición adicional decimonovena del TRLIS en el período impositivo 2013, si bien dejará de tener tal consideración en el período impositivo 2014 y siguientes.

En consecuencia, y en la medida en que se cumplieran las restantes condiciones establecidas en la disposición adicional decimonovena del TRLIS, si en el período impositivo 2013 la base imponible de la sociedad B resultase positiva, tributaría con arreglo a lo dispuesto en la misma. Por el contrario, en el período impositivo 2014 y siguientes, no podrá tributar con arreglo a dicha disposición adicional."

De lo anterior, la Oficina Gestora infiere que si el día en que se constituye la entidad, ésta forma parte de un grupo, no puede ser considerada entidad de nueva creación.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos se limita a interpretar la disposición adicional decimonovena del TRLIS indicando que no tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en el ejercicio de su constitución, pero no aclara qué fecha en concreto, dentro de ese ejercicio, es la determinante para analizar el cumplimiento de este requisito.

SEXTO.- En este punto, resulta relevante traer a colación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley General Tributaria, según el cual:

1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

Así, según el artículo 26 del TRLIS "El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad" y según el artículo 27 "El impuesto se devengará el último día del período impositivo".

Por tanto, siguiendo una interpretación finalista de la norma, parece adecuado entender que la entidad puede ser considerada de nueva creación si no forma parte de un grupo a cierre del ejercicio de su constitución, que es cuando se devenga el Impuesto, y cuando con carácter general se determinan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resolución 08-05136-2019 de 10 de diciembre de 2020.

En consecuencia de todo lo anterior, cabe concluir que la entidad tiene derecho a aplicar la escala de gravamen prevista en el apartado 1 de la disposición adicional 19ª del TRLIS para entidades de nueva creación, debiendo anularse el acuerdo de liquidación impugnado.

Por tanto, siguiendo ese mismo razonamiento, que este TEAC hace propio, dado que en este caso no es controvertido que, en este caso, al devengo del IS de 2016, que fue el ejercicio de su constitución, **XZ** no formaba parte de un grupo (ni constan dudas sobre el cumplimiento de los otros requisitos a que el artículo 29.1 LIS condiciona la aplicación del tipo de gravámen reducido), entiende este TEAC que procede estimar las alegaciones planteadas y anular la liquidación girada, aquí impugnada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

