

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 15-09-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1627/2025

SUMARIO:

IS. Tipo impositivo reducido. *Tipo reducido aplicable a entidades de nueva creación.* Los hermanos PF1 y PF2, socios de la entidad E, crean junto con PF3 la sociedad O para continuar la actividad de comercio al por mayor de productos lácteos que antes realizaba E, sin que exista transmisión jurídica de la actividad. PF1 y PF2 poseen cada uno el 45% de O y PF3 el 10%, y todos actúan como administradores mancomunados. Conforme al art. 29.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, O podría aplicar el tipo reducido del 15% en los dos primeros períodos con base imponible positiva, ya que no se cumple ninguna de las excepciones: la actividad no se transmitió de personas o entidades vinculadas, ningún socio posee más del 50%, O no forma parte de un grupo y solo quedaría pendiente determinar si tiene la condición de entidad patrimonial, lo que debe acreditarse ante la Administración Tributaria.

Descripción sucinta de los hechos:

Dos socios hermanos PF1 y PF2, no convivientes, son titulares de una entidad mercantil E, ostentando uno de ellos el 12,74% y el cargo de administrador único, y el otro el 11,29% sin cargo alguno.

Dicha entidad E se encontraba dada de alta en el IAE entre otras actividades en el epígrafe "612.5 - Comercio al por mayor de leche, productos lácteos, miel, aceites y grasas comestibles", procediendo a causar baja en esa actividad y continuar con las otras actividades en la que se encuentra dada de alta.

Estos dos socios PF1 y PF2 que pertenecen a la entidad E, junto con otro socio PF3 que no tiene nada que ver con esta mercantil, deciden crear una sociedad nueva O para la realización de esa misma actividad "E612.5 - Comercio al por mayor de leche, productos lácteos, miel, aceites y grasas comestibles", quedando el reparto de los fondos propios en la anterior sociedad y en la nueva de la siguiente manera:

-El primer socio PF1, poseedor del 12,74% y administrador único de la entidad E, pasaría a tener el 45% de la nueva entidad O y el cargo de administrador mancomunado.

-El segundo socio PF2, poseedor del 11,29% y sin ningún cargo en la entidad E, pasaría a tener el 45% de la nueva entidad O y el cargo de administrador mancomunado.

-El tercer nuevo socio PF3 tendría el 10% de la nueva entidad O y el cargo de administrador mancomunado.

No hay transmisión del título jurídico de ningún tipo.

La actividad ha sido ejercida durante el año anterior y hasta la creación de la nueva sociedad mercantil participada O, por dos personas físicas PF1 y PF2, que, de forma individual, no superan el 50% de los fondos propios de la nueva actividad.

La entidad O ha obtenido beneficios en su primer año de creación.

Cuestión planteada:

a) Si la entidad de nueva creación tendría derecho a beneficiarse del tipo de gravamen del 15% en los términos establecidos en el artículo 29.1 de la LIS, o se consideran personas o entidades vinculadas según el artículo 18 de la LIS, ya que, los dos socios mayoritarios y que son hermanos, aunque no convivientes, vienen de la anterior empresa.

Síguenos en...

b) Si dichas entidades formarían parte de un grupo en los términos previstos en el artículo 42 del código de comercio.

c) Cuál sería el tipo de tributación a los efectos del impuesto sobre Sociedades.

Contestación:

El artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en su redacción dada mediante la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, disponiendo que:

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

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

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

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

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

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

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

Los tipos de gravamen del 23 por ciento y del 15 por ciento previstos en este apartado no resultarán de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley”.

Este precepto fue modificado a través de la disposición final 8.3 de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, quedando redactado como sigue:

“1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala, salvo que de acuerdo con lo previsto en este artículo deban tributar a un tipo diferente del general:

Síguenos en...



a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 17 por ciento.

b) Por la parte de la base imponible restante, al tipo del 20 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 17 por ciento será la resultante de aplicar a 50.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

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

No obstante, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al tipo del 20 por ciento, excepto si de acuerdo con lo previsto en este artículo deban tributar a un tipo diferente del general.

Finalmente, 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.

Los tipos de gravamen del 20 por ciento, 17 por ciento y del 15 por ciento previstos en este apartado no resultarán de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley”.

Asimismo, con la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, se introdujo la disposición transitoria cuadragésima cuarta, que establece:

“1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2025, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, se aplicarán las siguientes especialidades:

a) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, aplicarán la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo de gravamen diferente del general:

i) Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 21 por ciento.

ii) Por la parte de la base imponible restante, al tipo del 22 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 21 por ciento será la resultante de aplicar a 50.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

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

b) Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al 24%, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

2. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2026, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, se aplicarán las siguientes especialidades:

a) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, aplicarán la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general:

i) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 19 por ciento.

ii) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 21 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 19 por ciento será la resultante de aplicar a 50.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando fuera inferior.

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

b) Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al 23%, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

3. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2027, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al 22%, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

4. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2028, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al 21%, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general”.

De acuerdo con lo señalado en el artículo 29.1 de la LIS anteriormente transcrito, no se entenderá iniciada una nueva actividad económica en caso de haber sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la LIS y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación, ni 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. En este último caso debe entenderse que la persona o personas físicas que ejercían la actividad sean las que tengan un porcentaje superior al 50 por ciento de los fondos propios de la entidad de nueva creación.

En este sentido, el artículo 18.2 de la LIS establece que:

“2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

(...)

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.

(...).

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.

(...).”

En la medida en que las personas físicas PF1 y PF2 participan directamente en el 45% respectivamente del capital social o los fondos propios de la sociedad O y la persona física PF3 en el 10% restante, tendrán la consideración las personas físicas PF1 y PF2 de vinculadas con la entidad consultante en el sentido del artículo 18.2.a) de la LIS. Sin embargo, la entidad consultante expresamente señala que para la realización de esa misma actividad de comercio al por mayor de leche, productos lácteos, miel, aceites y grasas comestibles que ejercía la sociedad E, no hay transmisión del título jurídico de ningún tipo, por lo que no sería aplicable lo dispuesto en el apartado a) del artículo 29.1 de la LIS.

En segundo lugar, siguiendo lo dispuesto en el apartado b) del artículo 29.1 de la LIS, no se entenderá iniciada una actividad económica cuando ésta 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. Las personas físicas, PF1, PF2 y PF3, participan las dos primeras en el 45 por ciento del capital social o fondos propios de la entidad O, y la tercera en el 10 por ciento, por lo que tampoco concurrirá la condición exigida por la letra b) en el presente caso.

Síguenos en...



En tercer lugar, el tipo reducido del 15% no se aplicará tratándose de una entidad de nueva creación que forme 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 cuentas anuales consolidadas.

En este sentido, el artículo 42.1 del Código de Comercio dispone que:

“(…)

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 la 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”.

En el supuesto concreto planteado, puesto que PF1, PF2 y PF3 ostentan el control de la sociedad consultante O, se trata de una entidad de nueva creación que no forma parte de un grupo en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Por último, debe señalarse que el último párrafo del artículo 29.1 impide la aplicación del tipo impositivo reducido a aquellas entidades que tuvieran la consideración de entidades patrimoniales, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

En este sentido, el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, establece lo siguiente:

“(…)

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

Síguenos en...



El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”.

Con arreglo a lo anterior, dado que no se cuenta con toda la información acerca de la composición patrimonial de la entidad, no se puede determinar si la misma tiene o no la consideración de entidad patrimonial. En todo caso, se trata de una cuestión de hecho que deberá ser probada ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Por tanto, si la entidad consultante no tuviera la consideración de entidad patrimonial podría aplicar el tipo reducido del 15%, previsto en el artículo 29.1 de la LIS, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo inmediato siguiente con independencia de que en éste (el siguiente) la base imponible sea positiva o negativa (vid. Resolución TEAC 00/04696/2023/00/00, de 24 de julio de 2023), excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la LIS, deba tributar a un tipo inferior. Por el contrario, si la entidad consultante tuviera la condición de entidad patrimonial, no podría aplicar el tipo impositivo reducido del 15% previsto en dicho artículo anteriormente reproducido.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

