

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093292

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 177/2024, de 14 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1460/2021

SUMARIO:

IS. Tipo de gravamen. Tipo reducido para las entidades de nueva creación. Primer periodo impositivo a considerar. Afirma la Sala que la discrepancia radica en el periodo impositivo que debe tenerse en cuenta para cumplir los requisitos establecidos y poder ser considerada una entidad de nueva creación con el beneficio fiscal que de esta consideración deriva, ya que según la AEAT es la del primer periodo en que se obtiene una base imponible positiva y conforme al criterio de la recurrente debe ser a la fecha del devengo del ejercicio de constitución de la sociedad, como se desprende de la norma y como lo ha interpretado la Administración tributaria en otros casos similares y el TEAR de Cataluña. Pues bien, la Sala comparte el criterio de la parte actora y no el de la Administración tributaria, ya que, de conformidad con la normativa aplicable, el primer periodo impositivo en que la nueva sociedad obtiene una base imponible positiva solo se tiene en cuenta para tributar al tipo reducido del 15% en el mismo periodo y en el siguiente y así se desprende también del apartado II número 3 del Preámbulo de la Ley 27/2014. Y es que lo que exige la norma es que se trate de entidades de nueva creación que realicen actividades económicas y por tanto hay que referir los requisitos al momento del devengo del periodo impositivo de su constitución cuando se realiza el hecho imponible que es el momento o el tiempo en el que una entidad es de nueva creación. Además y por otra parte, el mismo precepto excluye a las entidades respecto de las que no se considera iniciada la actividad económica cuando de manera previa se realizaba por personas o entidades vinculadas y se transmitía por cualquier título a la entidad nueva y cuando la actividad económica hubiera sido ejercida durante el año anterior a la constitución de la entidad por persona física que ostentase una participación directa o indirecta en el capital o fondos propios de la nueva entidad igual o superior al 50% y también aquellas entidades que no tienen la consideración de nueva creación cuando formen parte de un grupo de sociedades. En este caso la entidad recurrente se constituyó en 2015 realizaba una actividad económica y a 31/12/2015 no concurrían ninguno de los supuestos de exclusión legales expuestos, por lo que el recurso debe tener acogida sin necesidad de más precisiones.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Doña María Antonia de la Peña Elías.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2021/0032521

Procedimiento Ordinario 1460/2021

Demandante: PHONE RENOVE S.L.

PROCURADOR D. RAFAEL CAMPOS VAZQUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA

RECURSO NÚM.: 1460/2021

PROCURADOR D. RAFAEL CAMPOS VAZQUEZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

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

En la villa de Madrid, a 14 de marzo de 2024.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1460-2021, interpuesto por la entidad PHONE RENOVE S.L, representado por el Procurador D. RAFAEL CAMPOS VAZQUEZ, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 28-18539-2020, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 0A/2018, contra el acuerdo de liquidación, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Segundo.

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

Tercero.

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y, señalándose para votación y fallo el día 12 de marzo de 2024, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La representación procesal de la entidad aquí recurrente, Phone Renove SL impugna la resolución de 29/04/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa número 28/18539/2020, interpuesta contra la liquidación, clave A28616201500000590, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2018, por importe de 29.780,28 euros

En esta resolución se confirmó el acto administrativo de liquidación provisional recurrido, ya que la sociedad no podía tener la consideración de nueva creación al concurrir la causa de exclusión de formar parte de un grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio, de acuerdo con el artículo 29 y la DA 22ª de la Ley 27/2014, al haberse constituido en 2015, que resultaban aplicables dados las fechas y los porcentajes de participación en el capital social de la reclamante.

En 2018 el 99% del capital social de Phone Renove SL pertenecía a la entidad Yorker Consulting SL, grupo a los efectos del artículo 42.1.a) del Código de Comercio.

Aun siendo cierto que la mayor parte del ejercicio no ostentaba tal participación y no fue hasta septiembre hasta que adquirió el 49% de las participaciones alcanzando así el 99%, la fecha que debe tenerse en cuenta para constituir grupo de sociedades debe ser a del devengo cuando se realiza el hecho imponible conforme al artículo 21 de la Ley 27/2014 que es el último día del periodo impositivo según el artículo 28 de la misma Ley, que coincide con el ejercicio económico de la sociedad de acuerdo con el artículo 27 del mismo cuerpo legal y que a falta de disposición estatutaria termina el 31 de diciembre de cada año a tenor del artículo 26 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio en que se aprobó el TR de la Ley de Sociedades de Capital, referido al ejercicio de 2018.

Por ello la entidad reclamante formaba parte de un grupo de sociedades a efectos del artículo 42 del Código de Comercio a 31/12/2018, ya desde el mes de septiembre de 2018 y no podía aplicar el tipo reducido para las entidades de nueva creación.

Y además las actuaciones realizadas se encuadran dentro de los límites legales del procedimiento de comprobación limitada.

Segundo.

La parte recurrente solicita que se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida ya que a 31/12/2015 la sociedad actora, constituida en 2015, devengó el beneficio fiscal previsto para las empresas de nueva creación por concurrir los requisitos legalmente establecidos: la actividad económica no se había realizado con anterioridad por partes vinculadas, la actividad económica no se había llevado a cabo por una persona física con una participación directa o indirecta en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50%, a 31/12/2015 tampoco formaba parte de grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio y la interpretación extensiva y analógica que hace la AEAT es contraria al artículo 14 de la LGT y atenta contra los principios de legalidad, seguridad jurídica y buena administración y se opone al criterio del TEAR de Cataluña de 28/04/2021 que aportó, pues hay que tomar el año de su constitución y este ha sido además el criterio sostenido por la AEAT con anterioridad.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con imposición de costas a la parte recurrente, reproduciendo las razones jurídicas del acuerdo del TEAR de Madrid impugnado dado que el criterio aplicable es el ejercicio del devengo cuando se produjo el hecho imponible al que pretende aplicar el tipo reducido del 15% y no el del ejercicio de constitución de la sociedad.

Cuarto.

A results del correspondiente procedimiento de comprobación limitada mediante resolución con notificación de liquidación provisional, de 16/09/2020, la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial de

Madrid de la AEAT, regularizó la situación tributaria de la sociedad actora en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2018, al no admitir la aplicación del tipo reducido previsto para las empresas de nueva creación del 15% en el primer periodo de actividad con resultado positivo con el resultado a ingresar de 29.780,28 euros, incluyendo 1.227,07 euros de intereses de demora.

Esta liquidación provisional contiene la siguiente motivación:

"Consta en su declaración que aplica el tipo reducido de gravamen para entidades de nueva creación. (DT 22a LIS).

La Disposición Transitoria 22 a. 1 LIS establece:

Entidades de nueva creación. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

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

Al constituirse la entidad en el año 2015, no le es de aplicación la D.A. 22a. En todo caso le podría ser de aplicación el artículo 29 LIS que establece:

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 .

El artículo 42 del código de Comercio establece:

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.

1 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.

Los datos que constan a la Administración son que en 2018 la participación mayoritaria (99%), en la entidad, la ostenta otra entidad mercantil Yorker Consulting SL NIF B87158903, por lo que, según establece el artículo 42.1.a) del Código de Comercio, forma grupo y según el artículo 29 LIS, no tiene la consideración de entidad de nueva creación, debiendo aplicar el tipo de gravamen general.

Como se indicaba en la motivación de la propuesta de liquidación y confirma en sus alegaciones, la circunstancia excluyente de la aplicación del tipo de gravamen reducido para las entidades de nueva creación, se produce en el ejercicio 2018, al ostentar otra entidad (dominante), la mayoría de los derechos de voto.

En este sentido la interpretación contenida en la Consulta vinculante de la DGT número V1535-16, concluye que una nueva sociedad puede aplicar el tipo de gravamen reducido en un ejercicio "en la medida en que se cumplieran las condiciones establecidas" y por el contrario "en un ejercicio posterior no podrá tributar con arreglo a dicha disposición adicional", por dejar de tener la consideración de entidad de nueva creación". En el mismo sentido la Resolución del TEAR Valencia 46/08877/2016.

En consecuencia, cabe concluir que no resulta aplicable el tipo de gravamen reducido establecido en el artículo 29 LIS, al formar parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Quinto.

En consideración a las alegaciones y pretensiones de la parte recurrente, la regularización practicada por el órgano gestor de la AEAT y el contenido de la resolución del TEAR de Madrid que la confirmó, se trata de determinar si la sociedad recurrente, Phone Renove SL reunía los requisitos legalmente establecidos para que pudiera aplicar el tipo de gravamen reducido del 15%, previsto para las entidades de nueva creación por el artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2018, que fue el primer periodo impositivo en el que obtuvo una base imponible positiva.

El artículo 29 de la Ley 27/2014, en el texto entonces vigente dispone:

Artículo 29 *El tipo de gravamen*

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 periodo 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.

Según la Administración tributaria y su órgano revisor, la mercantil recurrente a la fecha del 31/12/2018, correspondiente al devengo del impuesto del periodo impositivo de 2018, constituía grupo de sociedades a efectos del artículo 42 del Código de Comercio con la entidad Yorker Consulting SL, pues esta última ya tenía una participación del 50% en el capital social de Phone Renove SL y consolidó el 99% en el mes de septiembre de 2018 al adquirir una nueva participación que representaba el 49% del capital social de esta última, siendo este ejercicio el que se debía tener en cuenta para cumplir los requisitos establecidos para gozar del beneficio fiscal pretendido.

La parte recurrente, sin embargo, estima que era la fecha del devengo del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de constitución de la sociedad, el que debía tomarse en consideración para el cumplimiento de los requisitos

del beneficio fiscal, momento en que no constituía grupo con sociedad alguna y tampoco concurrían ninguno de los supuestos de exclusión.

Pues bien, hay conformidad entre las partes de que Phone Renove se constituyó en 2015, por lo que resultaba de aplicación la Ley 27/2014, que llevaba a cabo una actividad económica, que a 31/12/2018, fecha del devengo del impuesto de 2018 constituía grupo de sociedades a efectos del artículo 42 del Código de Comercio por haber adquirido la entidad Yorker Consulting el 99%.

Tampoco se discute que la fecha que debe tomarse para cumplir los requisitos es la del devengo del impuesto, conforme a los artículos 21, 27 y 28 de la citada Ley 27/2014 y 26 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2100 de 2 de julio, porque es cuando se realiza e hecho imponible, que se fija en el último día del periodo impositivo, que es coincidente con el ejercicio económico de la sociedad y que en defecto de regulación estatutaria se entiende producido el día 31 de diciembre del año natural.

La discrepancia radica en el periodo impositivo que debe tenerse en cuenta para cumplir los requisitos establecidos y poder ser considerada una entidad de nueva creación con el beneficio fiscal que de esta consideración deriva, ya que según la AEAT es la del primer periodo en que se obtiene una base imponible positiva y conforme al criterio de la recurrente debe ser a la fecha del devengo del ejercicio de constitución de la sociedad, como se desprende de la norma y como lo ha interpretado la Administración tributaria en otros casos similares y el TEAR de Cataluña.

Esta Sala comparte el criterio de la parte actora y no el de la Administración tributaria, ya que, de conformidad con el transcrito artículo 29 de la Ley 27/2014, el primer periodo impositivo en que la nueva sociedad obtiene una base imponible positiva solo se tiene en cuenta para tributar al tipo reducido del 15% en el mismo periodo y en el siguiente y así se desprende también del apartado II número 3 del Preámbulo de la Ley 27/2014, cuyo tenor literal es el siguiente:

3. En relación con el tipo de gravamen del Impuesto, el mismo presenta dos elementos innovadores.

El primero consiste en la reducción del tipo de gravamen general, que pasa del 30 al 25 por ciento, de manera que España se sitúa en un nivel sustancialmente inferior de tributación en relación con países de nuestro entorno. No obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15 por ciento para el primer periodo impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente. Todo ello incide directamente en la competitividad de la economía española y en la internacionalización empresarial."

Y es que lo que exige la norma es que se trate de entidades de nueva creación que realicen actividades económicas y por tanto hay que referir los requisitos al momento del devengo del periodo impositivo de su constitución cuando se realiza el hecho imponible que es el momento o el tiempo en el que una entidad es de nueva creación.

Además y por otra parte, el mismo precepto excluye a las entidades respecto de las que no se considera iniciada la actividad económica cuando de manera previa se realizaba por personas o entidades vinculadas y se transmitía por cualquier título a la entidad nueva y cuando la actividad económica hubiera sido ejercida durante el año anterior a la constitución de la entidad por persona física que ostentase una participación directa o indirecta en el capital o fondos propios de la nueva entidad igual o superior al 50% y también aquellas entidades que no tienen la consideración de nueva creación cuando formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas consolidadas y que incluye a las entidades que tengan la mayoría de los derechos de voto en la nueva entidad.

En este caso la entidad recurrente se constituyó en 2015 realizaba una actividad económica y a 31/12/2015 no concurrían ninguno de los supuestos de exclusión legales expuestos, por lo que el recurso debe tener acogida sin necesidad de más precisiones.

Sexto.

Se hace expresa imposición de las costas procesales a la Administración demandada a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA.

A los efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros más IVA en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la LEC, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que se hubieran podido imponer a las partes durante la sustanciación del procedimiento.

FALLAMOS

Que, debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Phone Renove SL, contra la resolución de 29/04/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa número 28/18539/2020, interpuesta contra la liquidación, clave A28616201500000590, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2018, por ser contraria a derecho esta resolución que se anula así como la liquidación provisional de la que procede. Se hace imposición de costas a la Administración.

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 2610-0000-93-1460-21 (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 2610-0000-93-1460-21 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.