



Roj: **STS 1047/2026 - ECLI:ES:TS:2026:1047**

Id Cendoj: **28079130022026100077**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/03/2026**

Nº de Recurso: **7182/2023**

Nº de Resolución: **280/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 5699/2023,**
ATS 9269/2024,
STS 1047/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 280/2026

Fecha de sentencia: 09/03/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7182/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/03/2026

Ponente: Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7182/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 280/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 9 de marzo de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as. Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 7182/2023, interpuesto por el abogado del Estado en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el día 29 de marzo de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 368/2022, en materia del impuesto sobre sociedades (IS).

Ha comparecido como parte recurrente, el abogado del Estado, en defensa y representación de la Administración General del Estado.

Ha comparecido como parte recurrida, la entidad FLIPA ENTERTAINMENT IBERICA S.L., representada por el Procurador Sr. Quiroga Ruiz, y asistida por el Letrado Sr. Monedero Martín.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el día 29 de marzo de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 368/2022, en materia del impuesto sobre sociedades (IS), promovido por la entidad FLIPA ENTERTAINMENT IBERICA S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Sevilla, de 24/03/22 en cuanto acuerda desestimar la reclamación económico-administrativas 41/02985/2021 y acumulada 41/04606/2021, como la liquidación y sanción que la misma confirma.

La sentencia recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«PRIMERO.- Estimar el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de FLIPA ENTERTAINMENT IBERICA S.L., declarar no conformes a derecho, nulas y sin efecto, tanto la resolución Tribunal Económico Administrativo Tribunal Regional de Andalucía, Sala de Sevilla, de 34/04/22 en cuanto acuerda desestimar la reclamación económico-administrativas 41/029885/2021 y acumulada 41/04606/2021, como la liquidación y sanción que la misma confirma.

SEGUNDO.- Imponer el pago de las costas a la Administración recurrida».

SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación.

1.Frente a la indicada sentencia el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de preparación de recurso de casación, en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas, las siguientes: los artículos 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del impuesto sobre sociedades (LIS); 42 del Código de Comercio (CCo), 12.1 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 3 del Código Civil (CC).

2.La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de de 29 de septiembre de 2023, habiendo comparecido la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, Flipa Entertainment Ibérica, S.L.

TERCERO.-Admisión del recurso de casación.

1.Mediante auto dictado el 10 de julio de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:



«Determinar si, en interpretación del artículo 29.1 LIS, resulta de aplicación el tipo reducido del 15% a aquellas sociedades que sean de nueva creación, pero que se integran en un grupo de sociedades, en el caso de que el objeto social de la primera sea distinto al de su sociedad dominante».

2.E, identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 29 de la LIS, en relación con los artículos 42 del Código de Comercio y 12 y 14 de la LGT. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

CUARTO.-Interposición del recurso de casación.

1.El abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, y en el que, tras exponer los antecedentes relevantes al caso, los preceptos y la doctrina jurisprudencial que considera infringida, alega, en síntesis, que la simple lectura del art. 29.1 LIS revela que el tipo de gravamen reducido del 15% en el IS, no está previsto para el inicio de nuevas actividades económicas sino para la creación de nuevas entidades. Añade que, ciertamente, en la generalidad de supuestos, la creación de una nueva sociedad supone también el inicio de una nueva actividad económica, en la medida en que antes de crearse la sociedad no existía actividad alguna. Aun en este escenario, el legislador es consciente de que, en determinados casos, la creación de una nueva entidad puede no ir acompañada de una nueva actividad económica en cuanto la nueva sociedad se limite a continuar la actividad previamente desarrollada por otro sujeto. Estos son los casos a los que se refieren las letras a) y b) del art. 29.1 LIS. Sin embargo, el supuesto del último párrafo transcrito del art. 29.1 LIS es distinto. En este, no se trata de que haya una sociedad de nueva creación que se considera que no desarrolla una nueva actividad económica, sino que se excluye el presupuesto mismo sobre el que descansa la aplicación del tipo reducido. Esto es, el legislador entiende que no existe entidad de nueva creación y refiere este supuesto a las entidades que forman parte de un grupo empresarial en los términos del art. 42 CCo.

Considera que la STSJA se basa principalmente en el art. 29.1 LIS, en cuyo tenor basa su fallo, pero lo interpreta erróneamente y lo infringe, en la medida en que confunde el requisito de la nueva actividad económica (que presupone la existencia de una entidad de nueva creación) con la efectiva concurrencia de esta última. Ignora que la mera existencia de la entidad dominante (VALTEUS), conlleva la presencia de un grupo que excluye, por expresa disposición legal, que la sociedad dependiente pueda ser una entidad de nueva creación. El tipo del 15% es para entidades de nueva creación y, en el diseño legal, una entidad formalmente nueva no es realmente nueva si forma parte de un grupo a efectos del CCo. De la misma forma que una entidad previamente existente no puede beneficiarse del tipo del 15% por el hecho de iniciar una nueva actividad, un grupo que ya existe no puede beneficiarse del tipo del 15% por la vía de iniciar una nueva actividad mediante la creación de una nueva entidad perteneciente al grupo. Por tanto, la interpretación del párrafo del art. 29.1 LIS sobre grupos, no debe hacerse, como hace la STSJA, comparando esta situación con las de las letras a) y b) del mismo precepto, sino con la de la situación de una entidad previamente existente que inicia una nueva actividad. Falta el requisito subjetivo para la aplicación del beneficio, sin que el precepto admita excepción alguna. Lo anterior resulta del tenor literal del art. 29.1 LIS y también del resto de criterios interpretativos de las normas jurídicas recogidos en el art. 3 CC al que se remite, para las normas tributarias, el art. 12.1 LGT. Tampoco cabe olvidar que nos hallamos ante la aplicación de un tipo de gravamen reducido (beneficio o incentivo fiscal) que, ex art. 14 LGT, no puede extenderse a supuestos diferentes de los previstos. No cabe por ello admitir una interpretación extensiva de los requisitos a que se subordina su aplicación. Por tanto, estando acreditado como hecho indubitado en la instancia, que FLIPA ENTERTAINMENT IBERICA, S.L. y la sociedad VALTEUS IBERICA, S.L. forman un grupo de sociedades de acuerdo con el artículo 42 CCo, según la definición del último inciso del artículo 29 LIS, ha de concluirse -a la vista de todo lo expuesto- que no es posible considerar a aquélla una entidad de nueva creación, sino que, al formar parte de un grupo de sociedades, debe tributar al tipo general del 25 %.

2.Deduca las siguientes pretensiones: que se dicte sentencia por la que se estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAR de Andalucía impugnada.

QUINTO.-Oposición al recurso de casación.

1.El Procurador Sr. Quiroga Ruiz en representación de la entidad FLIPA ENTERTAINMENT IBERICA S.L., presentó escrito de oposición en el que alega, en síntesis, que la interpretación del artículo 29.1 de la LIS hay que integrarla en su conjunto para determinar cuál es el objeto de la norma. Es decir, se trata de evitar que la entidad de nueva creación sea un subterfugio con el que aprovechar un mejor tratamiento de los beneficios. Lo que se trata es de apoyar y bonificar fiscalmente la nueva actividad cuyo objeto no se estuviera realizando con anterioridad por el promotor de manera directa o indirecta. Considera que el segundo párrafo del apartado b) del citado precepto, efectivamente, determina que no tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio. Pero, a su



juicio, hay que aclarar que dicha determinación viene incluida como párrafo segundo del apartado b) del propio artículo 29.1 de la LIS. El primer párrafo del apartado b) establece que no se entenderá iniciada una actividad económica cuando esta hubiera sido ejercida durante el año anterior a la constitución de la actividad 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%. Es decir, defiende que este primer párrafo se está refiriendo a la exclusión por control por persona física que se hubiese dedicado al mismo objeto. Y el segundo párrafo de ese mismo precepto (apartado b), como aclaración, regula que cuando la entidad de nueva creación sea controlada a su vez por otra entidad (artículo 42 del Código de Comercio) tampoco se entenderá que estemos ante una nueva actividad económica, pero bien entendido, que la sociedad de control, al igual que con la persona física, tuviera idéntica actividad previa. Añade que, es cierto que el segundo párrafo del apartado b) no reitera dicha necesidad, pero es evidente que lo que está regulando como apartado del mismo precepto es evitar que la nueva actividad hubiera sido ejercida de forma previa por otra persona o sociedad vinculada. Ni en la Exposición de Motivos de la reforma del citado artículo, ni del mismo, se deduce que existan exclusiones distintas, ni desde luego, la arbitraria discriminatoria decisión de que por el hecho de que una determinada entidad pretenda iniciar un nuevo negocio o actividad distinta a la que le es vigente, por medio de una sociedad, la norma le excluya de dicha bonificación. En nuestro caso la sociedad de control de Flipa Entertainment Ibérica S.L. tiene un objeto radicalmente distinto a ésta.

2.La pretensión que la parte recurrida deduce ante esta Sala es que se tenga por impugnado en tiempo y forma el Recurso de Casación formulado de contrario, interesando que la interpretación de la norma sea acorde con la Sentencia dictada por el TSJA.

SEXTO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 4 de diciembre de 2024 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 22 de diciembre de 2025 se designó magistrada ponente a la Excm.a. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 3 de marzo de 2026, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.La respuesta a la cuestión de interés casacional apreciada en el auto de admisión determina que debamos resolver si en interpretación del artículo 29.1 LIS, resulta de aplicación el tipo reducido del 15% a aquellas sociedades que sean de nueva creación pero que se integran en un grupo de sociedades, en el caso de que el objeto social de la primera sea distinto al de la sociedad dominante.

2.Para la resolución del presente recurso conviene tener presente los siguientes hechos:

2.1.La AEAT giró a FLIPA ENTERTAINMENT IBÉRICA, S.L. (FLIPA) liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2019 en la que rechazó la aplicación por ésta del tipo de gravamen reducido del 15% previsto para las entidades de nueva creación, al formar parte de un grupo empresarial dominado por la entidad VALTEUS IBÉRICA, S.L. (VALTEUS) tenedora del 70% de su capital social. Por los mismos hechos se impuso a la interesada la correspondiente sanción.

2.2.La interesada formuló reclamaciones económico-administrativas frente a los acuerdos de liquidación y sanción relativos al IS de 2019, que fueron desestimadas por el TEAR de Andalucía en Resolución de 24 de marzo de 2022.

2.3.El recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la indicada resolución, fue estimado por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, en la sentencia de 29 de marzo de 2023, al considerar improcedente la liquidación (y, en consecuencia, también la sanción impuesta) a partir de lo previsto en el art. 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

SEGUNDO.-La ratio decidende de la sentencia de instancia.

La *ratio decidende* de la sentencia de instancia se contiene en el FD 4º, y es del siguiente tenor literal:

«No es discutido que Valteus Ibérica S.L. es tenedora del 70% del capital social de Flipa Entertainment Ibérica S.L., es por lo tanto dominante de ésta a los efectos del artículo 42 del Código de Comercio. Valteus Ibérica S.L. tiene por objeto social la explotación de espacios en centros comerciales y de ocio, y la dominante, actividades inmobiliarias y de tenencia de patrimonio de bienes raíces. Es decir, cada sociedad desarrolle una actividad



económica diversa en los términos del artículo 5.1 de la LIS, entendiéndose que ordenan cada cual por cuenta propia los medios de producción y recursos humanos o uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El artículo 29.1 de la LIS establece que 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.

No consta en autos que Valteus Ibérica S.L. ejerciera con anterioridad la misma actividad económica ahora realizada por Flipa Entertainment Ibérica S.L., la explotación de espacios en centros comerciales y de ocio. Por tanto, la recurrente es una entidad de nueva creación que inicia una actividad económica a los efectos de la aplicación del tipo reducido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29.1 de la LIS.

Esta sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.-Marco normativo.

1.El auto de admisión identifica como normas jurídicas que habrán de ser objeto de interpretación, las siguientes:

1.1.En primer lugar, el artículo 29 LIS que, al regular el tipo de gravamen en el IS, establece en su apartado primero, lo siguiente:

«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:

- 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 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».



1.2. En segundo lugar, el artículo 42 del Código de Comercio, según el cual:

«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.»

1.3. Por su parte, a la interpretación de las normas tributarias y a la prohibición de la analogía se refieren los artículos 12 y 14 de la LGT, respectivamente. El primero de ellos dispone que:

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

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.»

Y el artículo 14, respecto de la prohibición de la analogía, establece que:

«No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.»

CUARTO.-El criterio de la Sala.

1. El presente recurso encierra una labor de exégesis del artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS 2014, en adelante).

En esta labor interpretativa, la Sala de lo contencioso-administrativo de este Tribunal, Sección Segunda, ha señalado en repetidas ocasiones -citando como ejemplo la sentencia de 22 de septiembre de 2025 (Recurso: 1141/2024ECLI:ES:TS:2025:4045), o la más reciente de 27 de enero de 2026 (Recurso: 1845/2024 ECLI:ES:TS:2026:370) entre otras muchas- que a tenor de lo dispuesto en el artículo 12 LGT, debemos acudir al artículo 3.1º del Código Civil, según el cual *«las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas»*; de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto contenido dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico. Por último, deberemos desentrañar cuál es la finalidad de la norma, qué es lo que pretende.

2. En este cometido es preciso analizar, como punto de partida, el texto de la norma concernida en este caso. Se trata del artículo 29.1 LIS. El artículo 29 determina los tipos impositivos aplicables a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, que conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la misma Ley, grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas que contiene.

El apartado primero fija un tipo general del 25 %. Pero a continuación contempla diferentes supuestos en los que el tipo impositivo se reduce entre un 15% y un 20%, según se trate de empresas con una cifra de negocios entre 1 y 10 millones €, estableciendo escalas progresivas (17%-20%) para las empresas con un



importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón €. Contempla, asimismo, tipos especiales, como el 1 % para los fondos de inversión de carácter financiero, las sociedades de inversión de capital variable que cumplan determinados requisitos, etc., o el 0 % para los fondos de pensiones. Lo eleva al 30 % para las entidades de crédito, y para las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1988, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos, y excluye expresamente la aplicación de tipos reducidos a las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la Ley.

3. Los tipos especiales, y la exclusión de tipos reducidos para las entidades patrimoniales, ya se recogía en el texto originario de la norma. En ella, después de fijar el tipo general de gravamen (25 %), se regulaba el tipo impositivo aplicable a las entidades de nueva creación que realizasen actividades económicas, asignándoles un tipo inferior (15 %); previsión que se mantuvo a lo largo de las sucesivas reformas que afectaron a este precepto.

En concreto, se reconoce un tipo reducido del 15 % en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, excepto si deban tributar a un tipo inferior.

4. Ahora bien, el artículo 29.1 LIS 2014 acota, mediante una delimitación negativa, los supuestos en los que es aplicable este tipo reducido.

Y lo hace a través de las siguientes previsiones:

(i) Delimitando cuándo no se entiende iniciada una actividad económica.

(ii) Negando la consideración de entidades de nueva creación a aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del CCo.

(iii) Y, excluyendo la aplicación de este tipo reducido a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la ley.

5. La controversia que enfrenta a las partes en este procedimiento gira en torno a la segunda de ellas. Mientras que el abogado del Estado alega que en el presente caso falta el requisito subjetivo (entidades de nueva creación) para poder aplicar este beneficio fiscal, añadiendo que el precepto no admite excepción alguna, sin embargo la parte recurrida sostiene que dicha previsión constituye un segundo párrafo del apartado b) del artículo 29.1, que, a su juicio y como aclaración, establece que cuando la entidad de nueva creación sea controlada por otra entidad (art. 42 CCo) tampoco se entenderá que estemos ante una nueva entidad económica, pero en el bien entendido de que la sociedad de control, al igual que sucede con la persona física a que se refiere el apartado b), tuviera idéntica actividad previa.

6. De seguir la tesis que defiende la parte recurrida no se podría aceptar el esquema reflejado en el punto 4, pues en él se desliga la previsión del artículo 29.1 LIS relativa a las entidades que forman parte de un grupo de sociedades (penúltimo párrafo), del apartado b) anterior.

El abogado del Estado alega que la Sala de instancia hace una interpretación del artículo 29.1 LIS contraria a la que resulta de una interpretación sistemática, y contraria a la que resulta de una interpretación teleológica.

Para comprobar la certeza de lo primero conviene reproducir lo que dice el artículo 29.1, y el orden que siguen las previsiones normativas que contiene. El texto es el siguiente:

«[...] 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».

7.El contenido de este precepto muestra claramente el designio del legislador en el establecimiento de este tipo reducido: favorecer fiscalmente a las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas. Pero lo hace a través del establecimiento de un tipo reducido cuya aplicación queda sujeta a unos límites: (i) a unos límites temporales, pues se aplica únicamente en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, salvo que se trate de empresas emergentes, o también conocidas como Startups, en cuyo caso el tipo del 15 % se aplica en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes (artículo 7 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes); (ii) y a unos límites sustantivos. Respecto de los límites sustantivos, el artículo 29.1 LIS 2014 excluye, en primer lugar, a las entidades que aun siendo de nueva creación van a desarrollar una actividad que implica una continuidad de la actividad desarrollada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas, o 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. Lo que persigue esta primera regla es evitar, como reconoce la propia recurrida, que la creación de una nueva entidad sea un subterfugio para aprovechar un tratamiento fiscal que se dirige a entidades de nueva creación cuya actividad no sea continuidad de la desarrollada con anterioridad por otro sujeto con el que se mantiene una vinculación en los términos previstos en la norma.

8.La siguiente previsión se refiere, de forma específica, a las entidades de nueva creación que formen parte de un grupo de sociedades en los términos establecidos en el artículo 42 del CCo. A estas, la propia norma les niega la consideración de entidades de nueva creación, y por tanto, les niega la posibilidad de verse favorecidas por el tipo reducido del 15 %. En contra de lo que defiende la parte recurrida, esta previsión no encaja en el artículo 29.1 LIS como un segundo párrafo del apartado b), sino que se dirige específicamente a las entidades de nueva creación que formen parte de un grupo de sociedades. En este penúltimo apartado del precepto, no se reitera la necesidad de que la actividad que vaya a desarrollar la entidad de nueva creación sea diferente a la desarrollada por la/s otra/s empresa/s con la/s que forma/n el grupo, lo cual no constituye una omisión irrelevante del legislador que deba de interpretarse en conexión con lo establecido en el apartado b), como dice la recurrida. Por el contrario, esa omisión debe de interpretarse en el sentido de que el legislador ha querido, expresamente, que las entidades de nueva creación que formen parte de un grupo de sociedades no merezcan la consideración de entidades de nueva creación a efectos de aplicar el tipo reducido del 15 % independientemente de que la actividad que vayan a desarrollar, y por tanto, independientemente de que esa actividad sea diferente o no a la que constituye el objeto social de la otra, o de las demás, empresa/s con la/s que forma/n ese grupo societario.

La denegación del tipo reducido del 15 % en el IS, no impedirá que se apliquen otros beneficios fiscales que se han establecido en torno a la creación de nuevas empresas, y que persiguen la misma finalidad. Así sucede, por ejemplo, con la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 LIRPF; aunque para su aplicación, y en lo que respecta al cumplimiento del requisito que consiste en que el importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no puede superar una determinada cantidad en el inicio del período impositivo de la misma, el importe de los fondos propios deberá de referirse al conjunto de entidades pertenecientes al grupo.

9.En el presente caso, al margen del error en el que incurre la sentencia de instancia al afirmar que Valteus tiene por objeto social la explotación de espacios en centros comerciales y de ocio, y la dominante, actividades inmobiliarias y de tenencia de patrimonio de bienes raíces, pues la dominante es Valteus, cuyo objeto social es el de actividades inmobiliarias y de tenencia de patrimonio de bienes raíces, y Flipa es la sociedad de nueva creación, cuyo objeto social es la explotación de espacios en centros comerciales y de ocio, lo cierto es que Valteus es tenedora del 70% del capital social de Flipa, y es indiscutido que ambas forman un grupo societario o empresarial que operan bajo una misma dirección y control económico, lo que determina la aplicación del penúltimo párrafo del artículo 29.1 LIS 2014, y por tanto, la no aplicación del tipo reducido del 15 %, por disposición legal expresa.

10.La parte recurrida insiste en que dicha previsión debe considerarse como un segundo párrafo del apartado b) del anterior, añadiendo que ni de la exposición de motivos de la reforma del artículo 29.1 LIS, ni del mismo, se deduce que existan exclusiones distintas.

Sin embargo, el análisis de la evolución normativa en la regulación de este beneficio fiscal no ampara dicha tesis, como expondremos a continuación.



11. El texto del artículo 29.1 LIS 2014, en los apartados que aquí interesan, es idéntico al que tenía en la redacción originaria. El establecimiento de un tipo reducido para las entidades de nueva creación no constituyó una novedad de esta ley. Ya se contemplaba en la normativa anterior, en el derogado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS 2004, en adelante), a través de la Disposición Adicional Decimonovena.

La DA 19ª fue incorporada a la LIS 2004 por el Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, que dio paso a 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.

La DA 19ª (Entidades de nueva creación) de la LIS 2004 era del siguiente tenor:

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

(...)

3. A los efectos de lo previsto en esta disposición, no se entenderá iniciada una actividad económica

a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 de esta Ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

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

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

12. Vemos, entonces, que la LIS 2014 respetó la normativa anterior a la hora de delimitar cuándo no se entenderá iniciada una actividad económica, y también a la hora de negar la consideración de entidades de nueva creación a aquellas que forman parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del CCo, a efectos de aplicar el tipo reducido del 15 %, que, con mayor claridad que en el texto actual, se insertaba en un apartado numerado e independiente del anterior.

Esto explica que en la exposición de motivos de la LIS 2014 no se haga mención alguna a la fiscalidad de las entidades de nueva creación, que sí se hace en las exposiciones de motivos (coincidentes) del RDL 4/2013, y de la Ley 11/2013. Son, precisamente, las exposiciones de motivos de estas normas las que nos conectan con la interpretación finalista que reclama el abogado del Estado. En ellas se dice que el capítulo II de la Ley 11/2013 establece un marco fiscal más favorable para el autónomo que inicia una actividad emprendedora con el objetivo de incentivar la creación de empresas y reducir la carga impositiva durante los primeros años de ejercicio de una actividad. Y es que el Capítulo II (Incentivos fiscales) se refería, en el artículo 7, a los incentivos para entidades de nueva creación (en la redacción de la DA 19ª), y en el artículo 8, a los incentivos en el ámbito del IRPF. Ambos preceptos, a su vez, formaban parte del Título I "Medidas de desarrollo de la Estrategia de Emprendimiento y Empleo Joven".

Tal como se dice en las exposiciones de motivos del RDL 4/2013 y de la Ley 11/2013, el Título I desarrolla la Estrategia de Emprendimiento y Empleo Joven 2013-2016, que se enmarca en el objetivo de impulsar medidas dirigidas a reducir el desempleo juvenil, ya sea mediante la inserción laboral por cuenta ajena o a través del autoempleo y el emprendimiento. De forma complementaria a lo previsto en el Capítulo I, el capítulo II establece un marco fiscal más favorable para el autónomo que inicia una actividad emprendedora con el objetivo de incentivar la creación de empresas y reducir la carga impositiva durante los primeros años de ejercicio de una actividad. Es así como, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se estableció el tipo de gravamen del 15 %.

13. En este contexto de política económica se creó el tipo reducido del 15 % para las entidades de nueva creación, y en este contexto es en el que el legislador ha querido excluir expresamente de dicha consideración a las entidades que forman parte de un grupo de empresas, impidiendo de esta manera que los grupos de empresas fragmenten su actividad o sus actividades, iguales o diferentes, creando nuevas sociedades para tributar a un tipo reducido, cuya finalidad es incentivar empresas de nueva creación independientes. La aplicación del tipo reducido del 15 % a entidades de nueva creación que forman parte de un grupo de empresas implicaría extender este beneficio fiscal a un supuesto no contemplado en la norma -lo que está vetado por el artículo 14 LGT-; o más bien, implicaría extenderlo a un supuesto descartado por la propia norma. Esto es lo



que hace la sentencia de instancia, que fundamenta su decisión en una interpretación que esta Sala considera incorrecta e incompleta de la norma, ignorando el alcance de lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 29.1 LIS, y que, por dicho motivo, debe de casarse.

QUINTO.-Doctrina jurisprudencial que se establece.

Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, la doctrina que se establece es la siguiente:

En interpretación del artículo 29.1 LIS, en relación con el artículo 42 del Código de Comercio, no resulta de aplicación el tipo reducido del 15% a aquellas sociedades que, siendo formalmente de nueva creación, se integran en un grupo de sociedades, aunque su objeto social sea distinto al de su sociedad dominante.

SEXTO.-Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Por consiguiente, el recurso de casación ha de ser estimado, y la sentencia recurrida debe ser casada, lo que conlleva la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad FLIPA ENTERTAINMENT IBERICA S.L., contra la resolución Tribunal Económico Administrativo Tribunal Regional de Andalucía, Sala de Sevilla, de 24/03/2022 que acordó desestimar la reclamación económico-administrativa 41/02985/2021 y acumulada 41/04606/2021.

SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo.Ha lugar al recurso de casación interpuesto por interpuesto por el abogado del Estado en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el día 29 de marzo de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 368/2022, en materia del impuesto sobre sociedades (IS); sentencia que se casa y anula.

Tercero.Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad FLIPA ENTERTAINMENT IBERICA S.L., contra la resolución Tribunal Económico Administrativo Tribunal Regional de Andalucía, Sala de Sevilla, de 24/03/2022, que se declara conforme a derecho en el extremo aquí discutido, relativo a la aplicación del tipo reducido del 15 % previsto en el artículo 29.1 LIS.

Cuarto.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.