

El TS fija doctrina y declara que, en el Impuesto de Sociedades, no puede aplicarse el régimen especial de empresas de reducida dimensión a aquellas sociedades o grupos de sociedades cuya cifra supere el umbral cuantitativo máximo fijado legalmente

Se mantiene la sentencia que confirmó la liquidación girada a la entidad actora por el Impuesto de Sociedades. A juicio del TS es acertado el criterio esgrimido por la Sala “a quo” que entendió que se debía tributar por el tipo impositivo general del art. 28 TRLIS, no pudiéndose aplicar el incentivo fiscal para empresas de reducida dimensión, ya que, en este caso, la suma de las magnitudes del importe neto de la cifra de negocios de las empresas que integran el grupo empresarial junto con los importes netos de las cifras de negocios deducidos en las declaraciones del IRPF del socio mayoritario, ascendía a un importe que superaba la cuantía máxima para que resultase posible aplicar el mencionado incentivo fiscal.

Concluye que el art. 108.3, en relación con los arts. 114 y 28 de la TRLIS y con el art. 42 del CCo., debe ser interpretado en el sentido de que excluye de la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión a aquellas sociedades o grupos de sociedades cuya cifra neta de negocios supere el umbral cuantitativo máximo de 10 millones de euros, incluidos aquellos casos en que el control empresarial del grupo esté en manos de una persona individual o natural, directa o indirectamente, y la cifra de negocio de dicho empresario individual, unida a la del grupo que controla, rebase la mencionada cantidad.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 21/12/2021

Nº de Recurso: 4013/2020

Nº de Resolución: 1546/2021

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

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 21 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicado sal margen, el recurso de casación n.º 4013/2020, interpuesto por la procuradora doña María Luisa Vidal Ferrer, en representación de la entidad mercantil CAFÉ CAPUCHINO 1919, S.L, contra la sentencia de 3 de marzo de 2020, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Superior de Justicia de las Islas Baleares en el recurso n.º 496/2018. Es parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 3 de marzo de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] PRIMERO. - Desestimamos el recurso.

SEGUNDO. - Sin costas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña María Luisa Vidal Ferrer, en nombre y representación de Café Capuchino 1919, S.L, presentó escrito de 26 de junio de 2020, en que se preparó el recurso de casación contra la sentencia indicada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, la parte recurrente identifica como normas infringidas los artículos 108.1 y 3 y 114 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS); y 42 del Código de Comercio (CCo).

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 23 de julio de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Vidal Ferrer, en la representación reseñada, compareció como recurrente en escrito de 28 de julio de 2020; y el Abogado del Estado lo hizo el 10 de septiembre de 2020, dentro de los 30 días señalados en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 18 de febrero de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si, con el fin de aplicar el régimen de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión, a efectos de calcular el importe neto de la cifra de negocios de un grupo de sociedades, se ha de computar o no el importe neto de la cifra de negocios de las actividades económicas de la persona física, con condición de empresario o profesional, que ostente el control del grupo [...]"

Posteriormente, la Sala dictó auto de rectificación al auto de admisión de 26 de abril de 2021, en cuya parte dispositiva se acuerda lo siguiente:

"[...] La Sección de Admisión acuerda: Rectificar los errores materiales advertidos en el auto de 18 de febrero de 2021, dictado en el recurso de casación RCA/4013/2020, en los términos expuestos en el último de los razonamientos jurídicos [...]"

Los errores materiales advertidos no afectan a la cuestión de interés casacional enunciada en el auto que se corrige.

2. La representación procesal de Café Capuchino 1919, S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito de 17 de mayo de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal que:

"...estime el recurso y fije como doctrina que: el cálculo del importe neto de la cifra de negocios, a efecto de determinar si una entidad cumple el requisito de no superar el límite legal establecido para tener derecho a aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en la línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren en relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales, se refiere sólo al importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo de sociedades, sin incluir también los importes netos de las cifras de negocios de la actividad económica de la persona física o personas vinculadas que ejercen el control.

- Anule la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears núm. 92/2020, de 3 de marzo de 2020, procedimiento ordinario número 496/2018.

- Anule la resolución de TEAR de las Illes Balears, de 22 de junio de 2018 (procedimiento n.º 07-02169-2014).

- Anule el acuerdo de liquidación A23- NUM000, de 21 de octubre de 2014, del Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT en las Illes Balears, comprensivo de liquidaciones por el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2009 a 2012, giradas a Café Capuchino 1.919, S.L. con una deuda total a ingresar de 43.272,89 euros.

- Condene en las costas de la instancia a la Administración demandada..."

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, por escrito de 7 de julio de 2021, formuló escrito de oposición, en el que nos solicita una sentencia que desestime el recurso de casación y confirme la de instancia, por ajustada a Derecho.

QUINTO.- Deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 14 de diciembre de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia dictada en el proceso de instancia es conforme a Derecho en la interpretación de las normas que aquí son polémicas, con el fin de determinar cómo se ha de computar la cifra de negocios en caso de la existencia de varias entidades, que forman un grupo, cuya titularidad la ostenta un empresario que es persona natural en la titularidad de su negocio, por la que tributa en el IRPF.

Esto es, se trata de resolver la cuestión jurídica relativa sobre si es posible aplicar el régimen de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión, a efectos de calcular el importe neto de la cifra de negocios de un grupo de sociedades, se ha de computar o no el importe neto de la cifra de

negocios de las actividades económicas de la persona física, con condición de empresario o profesional, que ostente el control del grupo.

SEGUNDO.- Fundamentación jurídica del auto de admisión y de la sentencia recurrida.

Según razona el auto de admisión de este recurso de casación, fijando los hechos relevantes, incontrovertibles en el litigio:

"[...] SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1.º) Café Capuchino 1919, S.L., presentó las declaraciones del IS relativas a los ejercicios 2009 a 2012 en las que se aplicó los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, regulados en el TRLIS, en concreto el tipo de gravamen establecido en su artículo 114.

2.º) Dicha mercantil forma parte de un grupo integrado por otras cinco sociedades, estando todas y cada una de ellas participadas en más de un 90 por 100 por una persona física, quien, además, a título individual, desarrolló una actividad empresarial de comercio al por menor de labores del tabaco y artículos de fumador.

3.º) La inspección tributaria giró liquidación por los citados ejercicios del IS al entender que la suma de las magnitudes del importe neto de la cifra de negocios de las empresas que integran el grupo empresarial junto con los importes netos de las cifras de negocios deducidos en las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"] del socio mayoritario, asciende a un importe que supera la cuantía máxima (10 millones de euros) para que resulte posible aplicar el incentivo fiscal señalado, por lo que debía tributar por el tipo impositivo general del artículo 28 TRLIS.

4.º) Frente a la liquidación se presentó reclamación ante el TEAR de Baleares, desestimada el 22 de junio de 2018. El TEAR, citando la sentencia del TSJ de Castilla y León, Valladolid, de 24 de junio de 2011 (recurso 790/2006), entiende que el artículo 108.3 TRLIS debe interpretarse en relación con el artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, IRNR y Patrimonio (LIRPF), de forma que cuando una persona física realice actividades económicas a efectos del IRPF y, además, de modo individual o conjuntamente con otras personas de su familia, conlleva la situación de control societario previsto en el citado artículo del TRLIS, con lo que habrá de computarse el importe neto de las cifras de negocio de todas las actividades económicas, con independencia del sujeto o sujetos que las generen.

5.º) Interpuesto recurso contencioso-administrativo, fue desestimado por la sentencia objeto del recurso de casación. La Sala a quo considera que, con arreglo al artículo 108.3 TRLIS, y no cuestionándose el cumplimiento de los requisitos del artículo 42 CC o, a fin de determinar la cifra neta de negocios de la mercantil demandante, perteneciente a un grupo de sociedades, ha de computarse el importe neto de la cifra de negocios de la persona física que es el socio mayoritario de todas y cada una de las sociedades que integran el propio grupo empresarial".

La sentencia de instancia, transcrita en el mencionado auto, fundamenta de este modo la procedencia de desestimar el recurso contencioso-administrativo, con interpretación de los artículos 108 TRLIS y 42 del Código de Comercio (incorporamos ahora la negrita para resaltar las menciones que consideramos más relevantes en orden al fallo del recurso):

" [...] SEGUNDO.- El artículo 108.3 del TRLIS, en la redacción en vigor desde el 01/01/2008, dada por el apartado veinticuatro del número 1 de la Disposición Adicional Octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio, dispuso que:

"Cuando la entidad forme 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 anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas".

El artículo 42 del Código de Comercio establece los siguientes criterios para determinar cuando existe un grupo mercantil:

" 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."

Para resolver la controversia planteada debe partirse de que la interpretación de toda exención, beneficio o incentivo fiscal tiene que ser restrictiva.

Todo incentivo o beneficio fiscal constituye una excepción al principio de igualdad en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas - artículos 14 y 31.1 de la Constitución-.

En efecto, no solo es que los incentivos o beneficios fiscales, como las exenciones, no pueden ser objeto de interpretación analógica o extensiva - artículo 14 Ley 58/2003- sino que los beneficios fiscales deben ser objeto de interpretación restrictiva.

Ciertamente, la finalidad de la norma o su elemento teleológico es un criterio esencial para la interpretación de la norma y para la determinación de su alcance; y ello es así tanto respecto de las normas en general - artículo 3.1 del Código Civil- como en cuanto a las normas tributarias - artículo 12 de la Ley 58/2003-. Pero no debe olvidarse que no es posible invocar el espíritu o finalidad de una norma para crear un texto diferente a aquél en que ella se expresa.

Pues bien, con ese ineludible punto de partida, al señalarse en el artículo 108.3 del TRLIS que igualmente se aplique a las personas físicas el criterio de que el importe neto de la cifra de negocios de la entidad perteneciente a un grupo de sociedades se refiera al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, ello quiere decir que en el caso que aquí se da, esto es, estando en presencia de una persona física con la condición de empresario o profesional, también, esto es, igualmente, pues, debe computarse el importe neto de las cifras de negocio de las actividades económicas de esa persona física a efectos del concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas.

Por lo tanto, esa imprescindible interpretación restrictiva del incentivo o beneficio del caso, como la interpretación de cualquier otro, nos conduce a que la posibilidad de aplicación del tipo especial debe cubrir el requisito de que el importe neto de la cifra de negocio de la sociedad integrada en un grupo no supere e lumbral marcado, computándose al respecto todas las actividades económicas, esto es, sin consideración a si la forma jurídica del sujeto o sujetos que las genera es una u otra, de tal modo que tanto da que sea persona jurídica como si es persona física o incluso entidad sin personalidad jurídica en régimen de atribución de rentas imputadas a una persona física.

Así pues, pese a lo que en la demanda se sostiene, la Sala considera que, conforme a lo dispuesto en el artículo 108 del TRLIS y no cuestionándose el cumplimiento de los requisitos del artículo 42 del Código de Comercio, al fin, para determinar la cifra de negocios de la ahora demandante, Café Capuchino 1919, S.L., perteneciente, como todos aceptan, a un grupo de sociedades, debe tenerse en cuenta, ante todo, la cifra de negocios del conjunto de sociedades pertenecientes al grupo, pero también el importe neto de la cifra de negocios del Sr. Ildefonso, quien dispone del 90% del capital de cada una de las sociedades del grupo. Y ello ha de ser así con independencia de que las actividades desarrolladas por cada una de las sociedades del grupo sean más o menos cercanas o distintas a la actividad empresarial de su socio mayoritario. El artículo 108.3 del TRLIS, debe interpretarse, pues, en el sentido de que a la hora de determinar el importe neto de la cifra de negocios, en el caso de la entidad Café Capuchino 1919, SL, tiene que considerarse, esto es, ha de computarse, la cifra de negocios del conjunto de sociedades pertenecientes al grupo en el que se integra Café Capuchino 1919,SL, e igualmente debe considerarse -y por tanto computarse- el importe neto de la cifra de negocios del Sr. Ildefonso.

Llegados a este punto, cumple la desestimación del recurso [...]".

El Abogado del Estado, en su escrito de oposición al recurso de casación, menciona la sentencia de este Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 8 de junio de 2015, recaída en el recurso de casación para unificación de doctrina n.º 1819/2014, que al definir la cifra de negocios a efectos del precepto que nos ocupa, razonó lo siguiente (FD Sexto). Se añade en la cita un fragmento mayor al mencionado en el escrito de oposición, para una más adecuada comprensión del sentido de la doctrina unificadora:

"[...] SEXTO.- La decisión del presente recurso de casación para unificación de doctrina dependerá, por consiguiente, de la adecuación a Derecho de las posiciones doctrinales enfrentadas que se analizan.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, Ley Impuesto de Sociedades (LIS/1995) introduce en nuestro ordenamiento tributario un régimen especial en dicho Impuesto que denomina "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión". De esta manera, se prevé una serie de beneficios fiscales específicos que suponen una minoración de la carga tributaria para determinados sujetos pasivos que se caracterizan en función de la llamada "cifra de negocios". Desde su implantación el legislador ha utilizado este concepto como único parámetro delimitador de la categoría, aunque ha ido elevando paulatinamente el límite máximo por debajo del cual podía tener la sociedad la condición de empresa de "reducida dimensión" a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

El TRLIS/2004 reguló dentro del Título VII, dedicado a los regímenes especiales, los incentivos fiscales para las empresas de reducidas dimensiones (Capítulo XII)- sistemática que se conserva en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS/2014)- que supone el disfrute de una serie de beneficios que incluyen: libertad de amortización para las inversiones con creación simultánea de empleo, libertad de amortización para inversiones de escaso valor, amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión, amortización de elementos patrimoniales adquiridos mediante arrendamiento financiero, pérdidas por deterioro de créditos por insolvencia de deudores, tipo especial de gravamen, deducción para el fomento de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación, y exoneración de determinadas obligaciones formales.

El ámbito de aplicación de dicho régimen especial estaba establecido en el artículo 108 del TRLIS/2004 (art.101 LIS /2014), que se refería a las sociedades cuyo importe neto de cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior fuera inferior a la cifra de 8.000.000 € (luego 10.000.000 €). Y, en concreto en lo que especialmente importa, el apartado 3 de dicho precepto disponía que "cuando la entidad forme 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 anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. [...]".

Pues bien, al interpretar la sentencia recurrida dicho inciso, en su fundamento cuarto da la razón por la que elimina la operaciones recíprocas intra grupo: "[...] se funda en que si la consolidación de cuentas pretende que las sociedades que constituyen un grupo aparezcan en dichas cuentas como si se tratase de una única entidad, tales relaciones, presentes en el seno de ésta pero no frente a terceros ajenos al grupo, han de desaparecer necesariamente con el fin de suministrar una adecuada imagen fiel del conglomerado que forma el grupo, considerado como lo que en realidad es: una empresa única, a pesar de la pluralidad de personas jurídicas, hade aceptarse la tesis que se mantiene en la demanda y ello sin perjuicio de que en el caso de transferencias a terceros del bien transmitido internamente, el resultado solo se elimine hasta que la operación se considera realizada por el grupo, produciéndose así un diferimiento del resultado (fiscal o de la base imponible) intragrupo que termina cuando el elemento patrimonial, que generó el resultado interno, se enajena a tercero ajeno al referido grupo [...]".

Sin embargo, precisamente, este argumento utilizado por el Tribunal de instancia debería haber llevado a la solución contraria, pues la imagen real de la cifra de negocio del conglomerado de empresas que forman parte de un grupo lo da la consideración conjunta de todas sus operaciones incluidas las internas. Y es, además, la decisión a la que lleva el conjunto de criterios interpretativos de la norma.

a) El literal del precepto puesto que se refiere al conjunto de las entidades pertenecientes al grupo, y su "ratio legis" contempla los importes netos de los negocios de aquellas.

b) El concepto de cifra de negocios no está definido en la propia norma, aunque resulta claro que no es identificable con el concepto de base imponible definido en el artículo 10 TRLIS/2004. Para la determinación de la noción de cifra de negocios debía acudir al artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (derogado por la Ley 16/2007, de 4 de julio), según el cual "el importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios" (en parecidos términos, art. 35 del Código de Comercio y norma n.º 11 de elaboración de las Cuentas Anuales del Plan General de Contabilidad, RD 1541/2007, de 16 de noviembre).

Por consiguiente, la cifra de negocios, referida a la vertiente de ingresos o volumen de ventas y facturación derivada de las actividades o actividades ordinarias desarrolladas por una empresa, cuando se trata de grupos empresariales, debe incluir las operaciones internas de las sociedades que les integran.

c) El artículo 108.3 TRLIS/2004 se remitía a las normas de consolidación a los exclusivos efectos de definir el grupo, evitar el fraccionamiento de empresas y conseguir la aplicación del régimen de empresas de reducidas dimensiones a las entidades resultantes. Y precisamente dispone que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. En consecuencia, las entidades deben tomar en consideración la cifra de negocios de todas ellas, en las que se manifiesten las relaciones de dominio o controla que se refiere el mencionado artículo 42 del Código de Comercio.

d) Es relevante la expresión utilizada de actividad ordinaria de la sociedad, entendida como aquella que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico (Cfr. TS 27 de noviembre de 2014, rec. de cas. 4070/2012 (RJ 2014, 6220)). Y, si en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, habrá que acudir a los ingresos de todas ellas para el cómputo de actividades ordinarias. Y, por otra parte, a los efectos de evitar que se fraccione el desarrollo de una misma actividad económica en varias entidades con la única finalidad de que cada una de ellas pueda ser considerada individualmente como empresa de reducida dimensión, es por lo que el artículo 108.3 TRLIS/2014 establece que el importe neto de la cifra que marca el umbral de acceso a los incentivos fiscales que se regulan es el agregado correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio (Cfr. STS 1 de marzo de 2012, rec. de cas. 422/2008 (RJ 2012, 4901)) [...]".

TERCERO.- Algunas consideraciones jurídicas.

Consideramos que es acertado el criterio de la Sala homónima de Baleares, pues el artículo 42 del Código de Comercio describe los grupos de empresas, al margen de si deben o no consolidar cuentas, incluyendo al empresario individual, lo que se complementa con el art. 108 TRLIS, texto derogado pero que pervive en la LIS vigente y en el art. 28 LIRPF, en su reforma de 2006, en lo atinente a los tipos de gravamen.

Debemos señalar que la razón jurídica que avala la tesis administrativa no se funda en una interpretación restrictiva de la norma, sino en la mera interpretación literal de la expresión legal, en el sentido hermenéutico que refleja el artículo 3 del Código Civil, conforme al cual "1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Hemos dicho con reiteración que la interpretación literal, fundada en lo que quieren decir las palabras en sí mismas, es necesario punto de partida en toda labor de exégesis. En el caso de la fórmula legal contenida en el artículo 108.3 del TRLIS de 2004, en la redacción aplicable a los ejercicios en controversia, permite, sin necesidad de un esfuerzo dialéctico excesivo -que conduciría, además, a la misma conclusión-, alcanzar la idea, que debe servir de fundamento a nuestra doctrina, de que los grupos de sociedades, a los efectos de acogerse al régimen especial del Capítulo XII del Título VII del TRLIS, bajo la rúbrica de Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

Pues bien, el artículo 108 tiene por intitulación la de "Ámbito de aplicación. Cifra de negocios". Se trata de un precepto que no sólo determina el umbral máximo para que una sociedad o grupo de sociedades se repute como de reducida dimensión (con la aplicación del conjunto de beneficios derivados de la inclusión en ese régimen especial fiscal, que dispensa a tales empresas un trato

sumamente ventajoso), sino que se adentra en la concreción de cómo se ha de computar ese límite máximo.

El señalado apartado dice así:

"Artículo 108. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios.

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros...

...3. Cuando la entidad forme 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 anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas".

La remisión nos conduce a la necesaria mención al artículo 42 del Código de Comercio, precepto que encabeza la regulación de la Sección tercera (dentro del Título III), referida dicha sección a la "Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades":

"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".

De la lectura de ambos preceptos y sin salir de su tenor literal, no sólo son perfectamente conciliables entre sí, sino que la letra del artículo 108.3 TRLIS se impone al carácter restrictivo que el escrito de interposición parece atribuir al artículo 42 del Código de Comercio.

Del primero de los preceptos en debate (art. 108.3 TRLIS) resulta que las empresas o grupos beneficiarios del régimen fiscal especial son:

- 1) Las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no superen los 10 millones de euros.
- 2) Los grupos de empresas cuyo importe de dicha cifra, globalmente, no rebasen esa suma.
- 3) Los grupos de sociedades dirigidos por personas naturales o sus parientes más próximos, definidos en el precepto, cuando estén en relación con el grupo en la misma relación con éste que la establecida entre sociedades en el artículo 42 del Código de Comercio, relación caracterizada por el dominio del capital social y del derecho de voto o del control social del grupo, lo que en este caso es tan indiscutible que no procede ahondar en esta circunstancia.

En definitiva, el art. 108.3 TRLIS (norma posterior y especial respecto del Código de Comercio), permite sumarla cifra individual de negocio de cada sociedad, o del conjunto de sociedades, sino incorporar la cifra de negocio generado por el empresario personal o individual, cuando se encuentre respecto al grupo en una situación de dominio y control absoluto, fruto de su abrumadora titularidad de las empresas de éste.

Además de la interpretación literal o gramatical, que no es extensiva (lo que prohíbe la ley fiscal es la analogía en la aplicación de los beneficios fiscales, propiciando la interpretación estricta -que no es lo mismo que restrictiva), la teleológica respalda nuestra tesis, en consonancia con la argumentación de la sentencia impugnada, pues aunque el artículo 108.3 TRLIS no sea per se una disposición directamente antiabuso, no puede desconocerse que su interpretación adecuada y orientada a los principios fiscales (comenzando por el principal de ellos, el de capacidad económica) exige descartar la posibilidad de que, con un mero fraccionamiento artificioso de sociedades o con la separación de actividades económicas en diversos centros de decisión económica, alguno de los cuales se pondrían en manos de personas naturales que, a su vez, serían las titulares de tales sociedades, se pudiera obtener un artificioso derecho al tratamiento fiscal favorable, afectando no sólo al deber de contribuir adecuadamente, sino también a la libre competencia de las empresas, que podría quedar eventualmente distorsionada si unas sociedades o grupos compitiesen en desigualdad de condiciones por razón de sus meras decisiones autoorganizativas.

No queremos decir, en absoluto, que en este caso se haya incurrido en fraude o abuso, sino que la norma determinante de la cifra de negocios, en su interpretación, no puede desconocer el riesgo de abuso que una interpretación del precepto como la propiciada en la demanda de instancia podría favorecer.

CUARTO.- Doctrina jurisprudencial que se establece.

Por ello, la doctrina jurisprudencial, en respuesta a las cuestiones que nos plantea el auto de admisión, puede definirse del siguiente modo:

"[...] Determinar si, con el fin de aplicar el régimen de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión, a efectos de calcular el importe neto de la cifra de negocios de un grupo de sociedades, se ha de computar o no el importe neto de la cifra de negocios de las actividades económicas de la persona física, con condición de empresario o profesional, que ostente el control del grupo [...]"

Así, debemos declarar que el artículo 108.3, en relación con los artículos 114 y 28 TRLIS y con el artículo 42 del Código de Comercio, debe ser interpretado en el sentido de que excluye de la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión a aquellas sociedades o grupos de

sociedades cuya cifra neta de negocios supere el umbral cuantitativo máximo fijado en el precepto (10 millones de euros), incluidos aquellos casos en que el control empresarial del grupo esté en manos de una persona individual o natural, directa o indirectamente, y la cifra de negocio de dicho empresario individual, unida a la del grupo que controla, rebase la mencionada cantidad.

QUINTO.- Consecuencia de la aplicación de dicha doctrina.

Efecto de la doctrina expuesta es que el recurso de casación promovido por la empresa recurrente, integrada en el grupo de sociedades a que se ha hecho referencia, debe ser desestimado, manteniéndose por ende la sentencia combatida y, al ser ésta desestimatoria, los actos administrativos impugnados en el proceso de instancia.

SEXTO.- Determinación de las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo.

FALLO

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

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.
- 2.º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña María Luisa Vidal Ferrer, en nombre y de la entidad CAFÉ CAPUCHINO 1919, S.L., contra la sentencia de 3 de marzo de 2020 dictada por la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en el recurso n.º procedimiento ordinario n.º 496/2018.
- 3.º) No hacer declaración de condena sobre las costas procesales devengadas en el recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.