



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/09779/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/09/2023**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del tipo de gravamen reducido del art. 29 de la LIS para entidades de nueva creación. Requisito negativo de no pertenecer a un grupo mercantil. Entidad que ha pasado a formar parte de un Grupo de Sociedades. Concurrencia del requisito en la fecha de constitución de la entidad o en el momento del devengo de la obligación tributaria.

Criterio:

La determinación del tipo de gravamen ha de realizarse teniendo en cuenta la situación de la entidad en la fecha de devengo; y, en este caso, debe analizarse la situación a la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva y al siguiente, al ser esos periodos en los que correspondería aplicar ese tipo de gravamen bonificado para entidades que tengan la consideración de ser "de nueva creación"

En el mismo sentido el criterio de la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta Vinculante (V18953/21) de 21 de junio.

Se reitera criterio de Resolución TEAC de 25 de septiembre de 2023 (RG 6317/2021)

Criterio relacionado con criterio de la Resolución TEAC de 12-12-2024 (4356/2023).

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
21

Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades
29.1

Conceptos:

Empresas de nueva creación
Grupo de empresas/Grupo de sociedades/Holding/Grupo fiscal
Impuesto sobre sociedades
Requisitos
Tipo de gravamen
Tipo reducido

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de septiembre de 2023

RECURSO: 00-09779-2022

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ** SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 14/11/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 02/11/2022 contra la resolución dictada en primera instancia el 30 de septiembre de 2022 y notificada el 04 de octubre de 2022, por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, por la que se resolvía la reclamación económico - administrativa, tramitada con número de referencia 41-02471-2022, previamente interpuesta contra la liquidación dictada, por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2020, por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

En fecha 24/03/2022 se entiende dictada y notificada la liquidación provisional, con número de referencia 2020...3B, incoada como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada, iniciado el 2 de marzo de 2022, mediante la notificación de la propuesta de liquidación provisional y tramite de alegaciones, frente a la entidad **XZ** S.L, en adelante **XZ**, (NIF:...) por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades (IS) del periodo impositivo 2020.

El procedimiento se desarrolló por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El objeto del procedimiento era la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados, circunscribiendo el alcance de las actuaciones a comprobar documentalmente el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa vigente para ser considerada entidad de nueva creación con derecho a aplicar el tipo reducido del 15% previsto en el artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 17 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en el ejercicio 2020.

Con carácter previo al inicio del procedimiento el interesado había presentado la autoliquidación del IS correspondiente a ese ejercicio con el siguiente detalle (en euros):

	EJERCICIO 2020
BASE IMPONIBLE ANTES DE APLICAR RESERVA DE NIVELACIÓN Y BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	2.438.459,69
COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	47.218,36
BASE IMPONIBLE	2.391.241,33
RESERVA DE NIVELACIÓN	239.124,13
BASE IMPONIBLE DESPUÉS DE LA RESERVA DE NIVELACIÓN	2.152.117,20
CUOTA INTEGRAL (TIPO DE GRAVAMEN 15%)	322.817,58

CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	322.817,58
CUOTA LIQUIDA POSITIVA	322.817,58
CUOTA A INGRESAR O DEVOLVER	322.817,58
PAGOS FRACCIONADOS	-
CUOTA DIFERENCIAL	322.817,58
LIQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER	322.817,58

Sirva señalar que el ejercicio 2020 es el primer periodo impositivo en que la base imponible de la entidad es positiva desde su constitución en 2018.

SEGUNDO.- La Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE en adelante) de Andalucía procede a la regularización del IS de 2020 de la entidad al entender que, para ese ejercicio, no le resultaba de aplicación el tipo reducido previsto en el artículo 29.1 de la LIS, para entidades de nueva creación, por formar la entidad parte de un grupo mercantil. Por ello, entiende la UGGE que el tipo impositivo correcto a aplicar en ese ejercicio por el sujeto pasivo era el general del 25%, dictando la regularización en consecuencia.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta la cronología de constitución de la entidad **XZ**:

- **XZ** se constituyó mediante escritura pública de constitución de fecha ...-2018.

- La entidad se constituye como Sociedad Limitada cuyo socio único es D. **Axy** con NIF... , que adquiere el 100% del capital social de 3.000 euros dividido en 100 participaciones sociales con un nominal de 30 euros cada una de ellas.

- Con posterioridad a la fecha de constitución de la entidad el Sr. **Axy** transmite el 55% de las participaciones sociales de **XZ** a la entidad International **TW** GmbH (NIF: ...)

- El ...-2020 se constituye la sociedad **XZ-QR S.L** (...) cuyo socio único es la sociedad aquí interesada **XZ**.

El detalle de la liquidación provisional dictada a cargo de la entidad por su IS de 2020 es el siguiente (en euros):

CUOTA	215.211,72
INTERESES DE DEMORA	5.306,59
TOTAL A INGRESAR	220.518,31

La liquidación fue notificada a la sociedad interesada en fecha 24/03/2022.

TERCERO.- Disconforme el interesado con la liquidación provisional dictada interpone contra la misma, en fecha 21/04/2022, reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, la cual fue tramitada con el número de referencia 41-02471-2022.

El TEAR resuelve dicha reclamación, en el siguiente sentido, siendo notificada dicha resolución al interesado en fecha 04/10/2022.

"SEXTO [...]la integración en un grupo mercantil conlleva la pérdida de la consideración de entidad de nueva creación e impide que pueda aplicarse el tipo especial previsto para estas entidades, aunque haya aplicado o hubiese podido aplicar este tipo reducido en el periodo impositivo anterior cuando no formaba parte de ningún grupo. Por tanto, procede confirmar la liquidación impugnada pues en el ejercicio en el que pretende aplicar el beneficio fiscal la entidad no puede considerarse como "entidad de nueva creación".

|Por lo expuesto

|Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado."

CUARTO.- Disconforme el interesado con esa resolución del TEAR de Andalucía interpone, en fecha 02-11-2022, el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) mediante escrito efectuando las alegaciones que tiene por conveniente, a las que más adelante nos referiremos, respecto de si el requisito negativo de no pertenecer a un grupo mercantil, exigido por el artículo 29.1 de la LIS para la aplicación del tipo de gravamen reducido por entidad de nueva creación, debe concurrir en el momento de la fecha de constitución de la entidad o en el momento de devengo de la obligación tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR impugnada y, por ello, la conformidad o no a Derecho de la liquidación provisional de la que deriva.

TERCERO.- La cuestión objeto de controversia versa, como ha quedado expuesto, sobre la aplicabilidad o no del tipo reducido previsto en el artículo 29 de LIS, en los siguientes términos:

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

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

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

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

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

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."

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

Posteriormente, fue reafirmado dicho tipo reducido para entidades de nueva creación en el artículo 29 de la LIS, anteriormente extractado.

La UGGE de Andalucía ha concluido que, en un caso como el presente, la entidad no puede acogerse a la aplicación de este tipo reducido a la hora de liquidar su IS de 2020 por incumplir, en ese ejercicio, los requisitos que se establecen para ser considerada "entidad de nueva creación" a estos efectos, disponiendo, al efecto, lo siguiente en el acuerdo por el que se dictó la liquidación objeto del presente expediente:

"La entidad ha aplicado, el tipo impositivo reducido regulado en el art. 29.1 de la LIS para las denominadas entidades de nueva creación. Sin embargo, el citado precepto establece que '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'. [...]

En el presente caso, en el ejercicio objeto de la presente comprobación, el obligado tributario forma parte de un grupo con las entidades XZ-QR SL (...) y NP-TW GMBH (...) tal y como se desprende de los siguientes datos:

El obligado tributario, en el ejercicio objeto de la presente comprobación, es titular del 100% del capital social de XZ-QR SL (...). Por otro lado, NP-TW GMBH (...) es titular del 55% del capital social del obligado tributario. Ello determina que existe un conjunto de sociedades que actúan en el mercado bajo un control, real o potencial, directo o indirecto, presumiéndose que existe unidad de decisión a efectos del art. 42 CCom y, en consecuencia, que constituyen grupo a efectos de lo dispuesto en art. 29.1 de la LIS por lo que no puede ser aplicado el tipo impositivo establecido en dicha norma, debiendo ser aplicado el tipo general del 25 %."

Por su parte, el contribuyente viene oponiéndose a dicho criterio, alegando que el artículo 29.1 LIS "no condiciona la aplicación del tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación al mantenimiento de los requisitos más allá del momento en que se constituya." Además, señala que si se atiende a una interpretación literal del precepto se puede concluir que lo que exige la norma es que el requisito negativo de no pertenecer a un grupo mercantil debe darse en el momento de su constitución.

CUARTO.- Este TEAC ya adelanta que comparte el criterio administrativo, que ha sido también confirmado por el TEAR.

Y es que, si bien es cierto que el artículo 29 de la LIS no exige, de forma expresa, que el requisito de no pertenencia a un grupo que se exige para que una entidad pueda ser considerada "de nueva creación", a efectos de poder aplicar el tipo de gravamen reducido, deba verificarse en el período impositivo en que se tenga derecho a aplicar el tipo reducido, habida cuenta que el propio precepto establece que ese beneficio fiscal (la aplicación del tipo reducido) es procedente, para entidades que reúnan esa condición de ser "entidades de nueva creación", "en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente", tampoco precisa cuándo debe tomarse en cuenta esta circunstancia, por lo que, a nuestro parecer, resulta complejo extraer la conclusión de que, atendiendo a una interpretación literal del artículo 29 de la LIS, tal requisito deba cumplirse exclusivamente en el momento de constitución de la sociedad, consolidándose así el derecho a aplicarlo, en el momento temporal indicado ("en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente") pase lo que pase a partir de ese momento.

A este respecto, el artículo 21 de la LGT establece, en ausencia de regulación específica en la ley propia de cada tributo, en qué momento se producen las **circunstancias relevantes** para la determinación de la obligación tributaria:

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

Dado que el artículo 29 de la LIS no precisa el momento en que se debe cumplir el requisito negativo de no pertenecer a un grupo mercantil para la aplicación del tipo reducido, debemos acudir a la regla subsidiaria establecida en la LGT, como "eje central del ordenamiento tributario"-según su Exposición de Motivos- que determina, como fecha determinante de la circunstancias a tener en cuenta a la hora de configurar la obligación tributaria, la de devengo.

segunda a la hora de configurar la obligación tributaria, la de devengo.

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

"Se regularán en todo caso por ley:

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

Por lo que el tipo de gravamen es uno de los elementos que constituyen las **circunstancias relevantes** para la configuración de la obligación tributaria y, en consecuencia, su determinación debe realizarse teniendo en cuenta la situación de la entidad en la fecha de devengo tal y como exige el artículo 21 LGT.

De acuerdo con el artículo 28 de la LIS el devengo del IS y, por tanto, del nacimiento de la obligación tributaria, se produce el último día del periodo impositivo, que, para el caso en cuestión, sería el 31 de diciembre de 2020, siendo precisamente esta fecha a la que se debe atender a la hora de determinar "las **circunstancias relevantes** para la configuración de la obligación tributaria."

Es claro, pues la propia entidad lo admite en su planteamiento, que a esa fecha la entidad sí formaba parte de un Grupo de Sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, teniendo en cuenta lo dispuesto, con relación a la delimitación de grupo, en ese artículo 42 del Código de Comercio, en la redacción dada por la 16/2007:

"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."

A 31 de diciembre de 2020 **XZ** formaba parte de un grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 Cco, dado que ostentaba el control del 100% del capital social de **XZ-QR** SL y, a su vez, se encontraba participada, en un 55%, por **NP-TW** GmbH, siendo ello algo que, como decimos, reconoce la propia sociedad interesada.

Además de lo anterior y, en base a la doctrina administrativa, este TEAC entiende que el momento de verificación de los requisitos para que una entidad, sujeto pasivo del IS, pueda ser considerada como una "entidad de nueva creación" a efectos de poder aplicar el tipo de gravamen bonificado del artículo 29.1 LIS debería ser no sólo el momento de constitución de la entidad, sino que han de cumplirse, también, en el periodo impositivo en el que la entidad puede aplicar el tipo de gravamen que es, según el propio precepto, aquel en el que obtiene por primera vez, desde la constitución, una Base Imponible positiva y el siguiente, puesto que es claro que son esos los momentos en los que surge, de forma efectiva, el derecho a la aplicabilidad del tipo reducido previsto que se generó, desde un punto de vista teórico al menos al tiempo de constituirse. De este modo, compartimos con la doctrina administrativa que si una entidad, en el ejercicio de su constitución, no forma parte de un Grupo de entidades, pudiendo ser considerada, en ese momento, como una "entidad de nueva creación", pero, posteriormente, pasa a formar parte de un Grupo y esa es su situación en el primer periodo impositivo del IS en el que obtiene una Base Imponible positiva, que sería cuando podría aplicar el tipo de gravamen reducido por su inicial condición de "entidad de nueva creación", ha de aplicarse la exclusión y no permitir a la entidad la aplicabilidad de ese tipo reducido.

En este punto, cabe traer a colación la Consulta vinculante de 13 de abril de 2016, núm. V1535/2016, ya citada por el TEAR, según la cual (el subrayado es nuestro):

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

Y la Consulta vinculante de 21 de junio de 2021, núm. V1953/2021 (el subrayado es nuestro):

"Por último, la entidad consultante, sociedad A, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, se constituyó en el ejercicio 2017, sin que en dicho ejercicio formara parte del grupo, de manera que, de no formar parte de ningún otro grupo en los términos señalados y cumplir el resto de requisitos del artículo 29.1 de la LIS (EDL 2014/199485) anteriormente transcrito, tendría la consideración de entidad de nueva creación en el ejercicio 2017, si bien dejará de tener tal consideración en el periodo impositivo 2018 y siguientes al pasar a formar parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio (EDL 1885/1), tanto en el caso de constitución de la filial como en el caso de ostentar una participación mayoritaria en una entidad de nueva creación."

En cuanto a la interpretación teleológica de la norma que reclama la sociedad interesada, este tribunal admite que, entre los objetivos principales del establecimiento, y la aplicación, de un tipo de gravamen especial, reducido, en el IS para lo que se

piueda considerar como "entidades de nueva creación" se encuentra el fomento de la competitividad de la economía española y la internacionalización del tejido empresarial español; sin embargo, tampoco debe obviarse que una de las finalidades última de la norma, y de todas las que configuran la regulación del sistema tributario español en general y del IS en particular, consiste en evitar la proliferación de empresas que nacen con el objeto de beneficiarse de los incentivos fiscales que la ley ofrece para ser adquiridas, posteriormente, por otras entidades. Lo que la ley trata de promover es la creación de empresas nuevas e independientes que movilicen el mercado económico.

Y, en ese sentido, conviene remarcar que la principal finalidad de la noción de "grupo de sociedades" en los términos del artículo 42 del Código de Comercio es obligar a las entidades que lo forman a formular cuentas contables anuales consolidadas, es decir, como si fuesen una sola entidad, siendo evidente que ello es algo a cumplir periódicamente, al cierre de cada ejercicio contable. Es decir, desde un punto de vista contable-mercantil, el analizar si se forma, o no, parte de un grupo de sociedades sólo tiene sentido y puede hacerse al cierre de cada ejercicio.

Con ello, este TEAC entiende válido afirmar que, en interpretación del artículo 29.1 LIS, es procedente negar la aplicación del tipo reducido a una entidad que, en su momento, generó el derecho a su aplicación (al constituirse cumpliendo, en ese momento, las condiciones para ser considerada como "de nueva creación") si, en el ejercicio para el que resulta su efectiva aplicación (recuérdese que el propio artículo 29 LIS señala que este tipo de gravám especial se aplica en el primer período impositivo en que la entidad constituida como "de nueva creación" tenga base imponible positiva y en el siguiente), no reúne las condiciones o exigencias para ser considerada como tal "entidad de nueva creación" (porque, como en este caso, ha pasado a formar parte de un grupo de sociedades cuando, en el ejercicio en que se constituyó, no formaba parte del mismo).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.