

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054348

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de mayo de 2014

Vocalía 3.^a

R.G. 3775/2013

SUMARIO:

IS. Exenciones. Entidades parcialmente exentas. Explotación de aparcamientos públicos. No es aplicable la exención plena en el Impuesto sobre Sociedades a una sociedad anónima de capital íntegramente suscrito por un Ayuntamiento, ya que la Disposición Transitoria Decimotercera de la Ley 43/1995 (Ley IS) establece que todas las normas que extendieran la exención de cualquier entidad exenta -que se señalan en el art. 9 de la misma Ley 43/1995 (Ley IS)- a cualquier otra entidad no tendrían aplicación en el Impuesto sobre Sociedades en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 7/1985 (LRBRL), arts. 25 y 36.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 7, 9 y 32 y disp. trans. decimotercera.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 25.

RD 2631/1982 (Rgto. IS), art. 178.

Constitución Española, art. 14.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), art. 7.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada (08/05/2014), en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovida por D. ..., en nombre y representación de la entidad X, S.A. con N.I.F.: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Acuerdo desestimatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, dictado en fecha 3 de noviembre de 2010 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la A,E,A,T, en Barcelona. Cuantía: 720.841,05€.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 23 de julio de 2008, la entidad reclamante presentó escrito dirigido a la Delegación de la AEAT en Barcelona, Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas, instando la rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2003, modelo 200.

La entidad solicitaba que se modificara la declaración de sociedades presentada mediante la aplicación de la bonificación del 99% establecida en el art. 32.2 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) a los rendimientos derivados de la explotación de aparcamientos públicos, solicitando una devolución de 720.841,05 euros.

Segundo.

Con fecha 3 de noviembre de 2010, notificado en 15 de noviembre de 2010, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T, en Barcelona dictó acuerdo desestimando la solicitud, dado que:

"la cuota a bonificar debe proceder de ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos enumerados en el apartado 2 del art. 25 y en el apartado 1, letras a) b) y c) del art. 36, de la Ley 7/1985 de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (LRBRL) concretamente debe proceder de los ingresos derivados del apartado 2 del art 25 "...b) Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas". Respecto a este requisito objetivo es preciso determinar si la actividad de explotación de aparcamientos de uso público en su mayoría subterráneos, realizada por Y, S.A. puede considerarse incluida en la letra b) mencionada.....En este sentido, la Dirección General de Tributos indica, que no puede incluirse, puesto que el servicio público de gestión municipal que se bonifica se refiere a una mera actividad de ordenación del tráfico en la vía pública. Y, S.A. sí tiene derecho

a la bonificación por los servicios municipales de regulación de aparcamiento de superficie, de recogida de vehículos, de gestión y explotación del parque zoológico, de gestión y explotación de instalaciones deportivas municipales y de gestión y explotación de estación municipal de autobuses. “

Tercero.

En fecha 15 de diciembre de 2010, la interesada promovió frente al anterior acuerdo, reclamación económico-administrativa, mediante escrito dirigido al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (nº 08/7721/13).

En fecha 1 de julio de 2013, la Abogada del Estado-Secretaria de dicho Tribunal dictó acuerdo por el que, en aplicación del artículo 53 del RD 520/2005 y a la vista del artículo 229 de la Ley 58/2003, General Tributaria, emanando el acto impugnado de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T., acordaba la remisión de actuaciones a este Tribunal Económico-Administrativo Central, notificándoselo al reclamante, informándole de que disponía de un plazo de quince días para hacer alegaciones sobre la competencia ante este Tribunal Central.

Recibido el expediente por este Tribunal Central, se procedió a la puesta de manifiesto del expediente, presentando la interesada en fecha 15 de octubre de 2013, escrito en el que realiza, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1) La actividad de gestión y explotación de aparcamientos públicos de titularidad municipal se realiza en el marco de las competencias municipales sobre ordenación del tráfico de vehículos y personas en vías urbanas, recogida en el artículo 25.2 b) de la Ley de Bases de Régimen Local:

-Conforme a la doctrina reiterada del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, la gestión y explotación de aparcamientos municipales constituye la prestación de un servicio público vinculado al ejercicio de competencias de regulación del tráfico urbano, para lo cual el estacionamiento y aparcamientos de vehículos es fundamental y ello pese a la modificación normativa. A estos efectos cita Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1999, 28 de noviembre de 2003 y 1 de diciembre de 2011, Sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 1997 y 24 de marzo de 2004, así como Sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia. Asimismo, el Tribunal Supremo en Sentencias de 4 de mayo de 2004 y 22 de enero de 2009 y la Audiencia Nacional en Sentencias de 16 de septiembre de 2002 y 10 de diciembre de 1998 confirman la aplicación de la bonificación a las rentas procedentes de la explotación de aparcamientos subterráneos obtenidas por Y, S.A., anterior denominación social de X, S.A.

-La regulación sectorial y municipal configuran la gestión de aparcamientos públicos como ejercicio de competencias municipales en materia de ordenación de tráfico de vehículos. El artículo 7 de la LTSV contempla los tres usos fundamentales que, relacionados con la circulación, se desarrollan en las vías urbanas, esto es, el tráfico rodado, el aparcamiento o estacionamiento de vehículos y el tráfico peatonal; el Reglamento general de Circulación (RD 1428/03) no excluye de su ámbito de aplicación los garajes o aparcamientos de uso público; el art. 2 de la Ordenanza sobre Aparcamientos del Ayuntamiento de Barcelona dispone que se proyectarán atendiendo siempre a las posibilidades de acceso y necesidades de circulación y el art. 19.1 d) de la Ley 1/2006 de 13 de marzo evidencia que la adopción de medidas de estacionamiento se enmarcan en el ámbito de la Ordenación, vigilancia y control del tráfico.

-Estudios relativos a las políticas municipales de movilidad evidencian que las medidas de gestión de los aparcamientos de uso público constituyen un elemento esencial en la Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.

-Subsidiariamente, la aplicación de la bonificación encuentra acomodo en el ejercicio de las competencias públicas de ordenación y gestión de la disciplina urbanística del art. 25.2.d) de la LBRL.

2) La finalidad de la bonificación es facilitar la gestión de los servicios de competencia municipal mediante las fórmulas que contempla a tal efecto el artículo 85.2 de la LBRL. Se pretende que la sujeción al IS no penalice de forma significativa la gestión del servicio mediante sociedades mercantiles posibilitando el ejercicio de las facultades auto-organizativas que contempla el régimen jurídico de los entes locales. De forma que la gestión directa de un servicio público mediante una sociedad municipal no debe comportar un tratamiento significativamente más gravoso que el correspondiente a otras fórmulas de gestión directa.

3) Considera la entidad que la Dirección General de Tributos avala su criterio.

4) Subsidiariamente, solicita la aplicación del régimen de exención en el Impuesto sobre Sociedades, no siendo óbice el que el sujeto pasivo no aplicara dicha exención en sus liquidaciones. El Decreto 1166/1960, de 23 de mayo por el que se regulaba el régimen especial para Barcelona amparaba en su artículo 3 la aplicación a la reclamante en su condición de entidad de carácter exclusivamente municipal, de las exenciones y bonificaciones fiscales aplicables al Ayuntamiento de Barcelona, y por tanto, de la exención regulada en el artículo 9 de la Ley del

Impuesto sobre Sociedades, condicionando su aplicación a la declaración expresa por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del propio Ayuntamiento, de que la entidad tuviera el carácter de exclusivamente municipal. En relación a Y, S.A., dicha declaración se hizo por Orden de 23 de abril de 1963 del Ministerio de Hacienda y de la Dirección General de Política Financiera de la Generalitat de Catalunya, en su Resolución de 17 de abril de 1986 que, alega, adjunta copia como Anexo 17. El régimen de exención aplicable a Y, S.A. debe entenderse aplicable hasta la entrada en vigor de la Ley 1/2006, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, que supuso la derogación explícita del Decreto 1166/1960, sobre la base de las siguientes consideraciones:

-la exención tiene su origen en el artículo 3 del Decreto 1166/1960 que no se incluye en el título tercero objeto de derogación explícita por la disposición derogatoria de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales;

-la vigencia del régimen de exención de ese Decreto ha sido reiteradamente admitida por los tribunales de justicia refiriéndose a hechos imposables producidos con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales,

-el Tribunal Supremo y, en aplicación de su doctrina, los criterios judiciales que cita, manifiestan que una ley tributaria como tal no puede modificar una norma organizativa como la Ley especial del Municipio de Barcelona, de modo que la asimilación de las Sociedades Privadas Municipales a los órganos técnico-jurídicos del Ayuntamiento de Barcelona a efectos de la aplicación de exenciones y bonificaciones fiscales, continúa hasta la derogación del Decreto 1166/1960.

- Esta doctrina resulta particularmente relevante a efectos de la no aplicación de la disposición transitoria decimotercera de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Por todo ello solicita la devolución de las cantidades reclamadas junto con sus intereses de demora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en la presente reclamación los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Central. Las cuestiones planteadas se centran en determinar: 1) si la actividad de la interesada "explotación de aparcamientos de uso público, en su mayoría subterráneos" puede considerarse incluida en el apartado 2 del art. 25 de la ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local letra b) o, subsidiariamente, en la letra d) y, en consecuencia, si las rentas derivadas de la misma pueden o no ser objeto de la bonificación prevista en el artículo art. 32.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. 2) Subsidiariamente, si a la reclamante le es aplicable la exención del artículo 9 de la LIS.

Segundo.

El apartado 2 del artículo 32 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establecía lo siguiente:

"2. Tendrá una bonificación del 99 por 100 la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1, letras a), b) y c), del artículo 36, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las Comunidades Autónomas."

Por su parte, el artículo 25 de la Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local dispone lo siguiente:

"Artículo 25. 1. El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal.

2. El Municipio ejercerá en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: (...)

b) Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.(..)

d) Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales. (...)"

Como ha venido manteniendo este Tribunal Central, del referido precepto se deduce la necesidad de que concurran una serie de circunstancias para que pueda aplicarse la exención en el ámbito municipal. Por lo que aquí interesa:

- Subjetivamente, sólo es aplicable a determinadas formas organizativas de prestación de los servicios de competencia municipal. En particular, si el ente instrumental es una sociedad, la bonificación se aplicará sólo a aquellas sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local (gestión directa de los servicios públicos).

- Objetivamente, la cuota a bonificar debe proceder de ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos municipales enumerados concretamente en el apartado 2, del artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, o bien de los servicios que las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 36 de dicha norma establece como propios de las Diputaciones. Así pues, los demás servicios públicos que puedan prestar los Municipios (y la citada Ley les permite actuar para “promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal”) no darán derecho a la bonificación.

Tercero.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre Sociedades, reguló esta bonificación en su artículo 25, disponiendo lo siguiente:

“Artículo 25. *Bonificaciones en la cuota.*

La cuota resultante después de practicar, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo anterior se bonificará:

a) El noventa y nueve por ciento de la parte que corresponda a:

1) Los rendimientos obtenidos por las Administraciones Públicas territoriales, distintas del Estado y las Comunidades Autónomas, que se deriven de las explotaciones de servicios municipales o provinciales de su competencia, aunque se municipalicen o provincialicen en régimen de gestión directa o en forma de Empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de Empresas mixtas.”

En el marco de esta redacción del artículo 25 de la Ley 61/1978, este Tribunal Central rechazó la bonificación a las rentas derivadas de la actividad de explotación de aparcamientos públicos, y ello por estimar que la bonificación únicamente era de aplicación en los supuestos del apartado 2 del artículo 25 de la LBRL, considerando que la actividad de explotación de aparcamiento público no se encuadraba, como pretendían las reclamantes, en la letra b) del citado art. 25.2 de la LBRL. (Resoluciones, entre otras de 8 de octubre de 1999, 30 de noviembre de 2001 (RG 4895/98), 6 de septiembre de 1994 (RG 7117/92 y 8886/93)).

Por su parte, la Audiencia Nacional, en varias Sentencias (de 22 de abril de 1997 rec. nº 20/1995; de 10 de diciembre de 1998 rec. nº 37/1995 y de 16 de septiembre de 2002, entre otras) en recursos contencioso-administrativos interpuestos frente a las resoluciones de este TEAC que mantenían el reseñado criterio, anuló las mismas considerando procedente la aplicación de la bonificación.

Finalmente, el Tribunal Supremo en diversas Sentencias (entre las cuales se encuentran las citadas por la entidad X, S.A.) asimismo desestimó los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, declarando conformes a derecho las Sentencias de la Audiencia Nacional impugnadas. Pues bien, a la vista de dichas Sentencias, de las mismas deriva que no contenían pronunciamiento sobre el encuadramiento de la actividad de aparcamientos municipales en el art.25.2.b) LBRL, “Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas”, en cuanto en las mismas la cuestión se resolvía atendiendo a la concepción amplia de servicio público (25.1 LBRL), considerándose que la bonificación era de aplicación a los servicios municipales en sentido amplio, amparando pues a los comprendidos en el 25.1 de la LBRL, y considerándose en dichas Sentencias que la actividad controvertida estaba incluida en la concepción amplia del art. 25.1 LBRL por lo que la bonificación de la Ley 61/1978 era de aplicación. De forma que, como se ha dicho, de dichas Sentencias, a juicio de este Tribunal, no se derivaba el encuadramiento de la actividad de explotación de aparcamientos públicos en el artículo 25.2.b) de la LBRL.; al contrario, la interpretación de su no encuadramiento en dicho apartado 2 b) podría extraerse a la vista de las mismas. Así, en la Sentencia de 22 de abril de 1997 (rec. nº 20/1995) se señala lo siguiente:

“La Sección considera, teniendo en cuenta la preocupación del legislador por la problemática que supone la ordenación vial y el tráfico de vehículos en las ciudades, así como la adopción de medidas disuasorias del

empleo del vehículo particular, tendentes a facilitar lugares de aparcamiento, que tales servicios, asumidos por los Ayuntamientos, están incluidos en la concepción amplia que el artículo 25.1 de la normativa local contiene y permite. No hay que olvidar que en su apartado 2 se enumeran las competencias que «en todo caso» ejercerá, describiendo las competencias que obligatoriamente debe asumir. Pero ello no impide que «cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal» sean considerados como «servicios públicos municipales», pues como establece el artículo 85.1 de la citada norma, «son servicios públicos locales cuantos tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las entidades locales».

En consecuencia, las actividades desarrolladas por la recurrente están sujetas a la bonificación solicitada.”

Y lo mismo cabe decir en cuanto a la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2011 invocada por la reclamante, no siendo aplicable al presente caso en cuanto la misma basa su argumentación en el antiguo artículo 178.2 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que establecía: "La bonificación se aplicará a los rendimientos que obtenga de las explotaciones de servicios municipales o provinciales de su competencia, conforme a la vigente Ley de Régimen Local, aunque se municipalicen o provincialicen en régimen de gestión directa o en forma de Empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de Empresa mixta.". Artículo que fue derogado, por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

De forma que, no existiendo jurisprudencia que ampare la interpretación de la recurrente, asimismo este Tribunal considera improcedente la aplicación al presente caso de la bonificación regulada en el artículo 32.2 de la LIS; y ello manteniendo igual postura que al respecto sostuvo este TEAC en las resoluciones dictadas en aplicación de la Ley 61/1978, pues en ellas, como se ha señalado, la bonificación se rechazaba por considerar que la actividad de explotación de aparcamientos municipales “que, siendo un servicio que efectivamente puede promover el Ayuntamiento por considerarlo conveniente o incluso necesario” no estaba comprendida en el art. 25.2.b) LBRL, encuadramiento que ahora sí se exige expresamente en la Ley 43/1995. La existencia de relación entre dicha actividad, la descongestión de las vías públicas y la materia del art. 25.2 b) de la LBRL., no supone el encuadramiento de dicha actividad en el art. 25.2 b) de LBRL, sin perjuicio de su consideración como servicio público, si bien del art. 25.1 de dicha LBRL. Y la relación del servicio de aparcamiento público en régimen de concesión y la competencia municipal sobre la prestación de servicios públicos que contribuyan a satisfacer necesidades de la comunidad vecinal, no es suficiente de por sí para la aplicación de la bonificación. Existiendo muchas actividades conexas a las del apartado 2 del artículo 25 LBRL y pudiéndose encuadrar las mismas en el apartado 1 de dicho artículo, sin embargo el legislador ha querido restringir expresamente el ámbito de la bonificación, como así se ha puesto de manifiesto en las sucesivas modificaciones en la redacción de la norma. De esta forma, la redacción del artículo 25 de la Ley 61/1978 fue objeto de modificación por la Disposición Adicional Novena de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, con efectos a partir del primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, que establecía lo siguiente:

“Se da nueva redacción a la letra a) del número Tres. del artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que quedará redactada de la siguiente forma: Los rendimientos que se deriven de las «Uno. explotaciones de servicios municipales o provinciales de prestación obligatoria, según la legislación vigente, aunque se municipalicen o provincialicen en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de empresas mixtas».

Y posteriormente, la Ley 43/1995 modificó asimismo la bonificación, restringiéndola de forma expresa al recoger la exigencia de que los servicios estuvieran comprendidos en los del apartado 2 del art. 25 LBRL. De forma que no toda actividad que indirectamente tenga cierta relación con un servicio de competencia municipal de los recogidos en ese apartado 2 supone su encuadramiento en el mismo. Y ello ocurre en el presente, en que si bien la actividad se encuadra en el 25.1 LBRL no cabe encuadrarla en “ordenación del tráfico en la vía urbana “, que en su literal hace expresa referencia a “la vía urbana” , derivándose de la normativa en esta materia que la misma afecta estrictamente a las vías urbanas y a los instrumentos que ordenan el tráfico viario en las propias vías urbanas, sin que pueda entenderse del contenido de estas normas que se extienda a otros servicios que, desarrollándose fuera de la vía urbana, puedan estar más o menos relacionados con los mismos.

Y en términos similares debe rechazarse la alegación subsidiaria realizada por primera vez en esta vía económico-administrativa relativa a que la aplicación de la bonificación encuentra acomodo en el ejercicio de las competencias públicas de ordenación y gestión de la disciplina urbanística del art. 25.2 d) de la LBRL. De acuerdo con las normas de derecho urbanístico, la gestión urbanística incluye actividades tales como el desarrollo del planeamiento, la delimitación de polígonos o unidades de actuación, la elección y desarrollo de sistemas de actuación y la ejecución material de las obras de urbanización, complementándose el concepto con el resto de la enumeración del artículo 25.2 d), que incluye la promoción y gestión de viviendas; parques y jardines,

pavimentación de las vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales, sin que la actividad de "explotación de aparcamientos de uso público, en su mayoría subterráneos" pueda entenderse encuadrada en la ordenación y gestión de la disciplina urbanística como pretende la interesada.

Finalmente, debe tenerse en todo momento presente que nos encontramos ante una bonificación, por lo que debe hacerse una interpretación restrictiva del artículo 32.2 de la LIS. En este sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 14 de octubre de 2010 (rec 328-2007) si bien referida la bonificación de la DAQuinta de la Ley 19/1994, sobre Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, recoge lo siguiente:

"Como ya ha manifestado esta Sala en repetidas ocasiones, debe tenerse en cuenta que nos hallamos ante un supuesto de bonificación del Impuesto de Sociedades, y además de una bonificación que alcanza el 95 % de la cuota íntegra del Impuesto, por lo que conforme a lo dispuesto en el artículo 23 de la LGT debe hacerse una interpretación restrictiva.

Así lo establece la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución) en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución»

En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que «el derecho a la exención o a la bonificación tributaria, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente», doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que «el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria», lo cual constituye «una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 -y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio-- de la Ley General Tributaria».

En el mismo sentido ha señalado el Tribunal Supremo (STS 7 de diciembre 1999) que «el artículo 24 de la Ley General Tributaria obliga a una interpretación estricta del ámbito del hecho imponible y de las exenciones y bonificaciones, ... cuando, además, "si la Ley no distingue no debemos distinguir", resulta contradictorio con la interpretación estricta a la que acaba de hacerse mención». Por su parte la STS de 13 de abril de 2000 reitera «el principio de interpretación restrictiva de las normas relativas a beneficios tributarios».

Este ha sido asimismo el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en Consultas Vinculantes 1870/05 y 611/09, en las que se recoge "no parece que en el concepto de "ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías públicas" pueda incluirse el conjunto de operaciones relacionadas en general con la construcción y explotación de un aparcamiento para vehículos, sino que, como se menciona expresamente, el servicio público de gestión municipal que se bonifica se refiere a una mera actividad de ordenación del tráfico en la vía pública, sin perjuicio de que el municipio pueda desarrollar esa labor al amparo del apartado 1 del artículo 25 del TRLRBRL"

En igual sentido al presente se ha pronunciado este Tribunal Central en Resolución dictada en 2 de junio de 2011, recaída en el recurso de alzada nº 3879-10 R.G. interpuesto por el Director del Departamento en relación con las solicitudes de devolución de ingresos indebidos de los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002 de X, S.A. y en Resolución de fecha 27 de junio de 2013 recaída en la reclamación nº 6130-11R.G.

Cuarto.

Finalmente, plantea la interesada por primera vez en esta vía económico administrativa la aplicación de la exención regulada en el artículo 9 de la LIS.

El artículo 7.º de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades establece que son sujetos pasivos del Impuesto «Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles. (...)».

El artículo 9.º de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades señala

“ 1. Estarán totalmente exentos del Impuesto:

- a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.
- b) Los Organismos autónomos del Estado y Entidades de Derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.

- c) El Banco de España, los Fondos de Garantía de Depósitos y los Fondos de Garantía de Inversiones.
- d) Las Entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- e) El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- f) Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las Entidades de Derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.”

La entidad recurrente es una sociedad anónima, cuyo capital pertenece íntegramente al Ayuntamiento de Barcelona, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, siendo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7.º de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre y del artículo 7.º de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. No se encuadra la misma en las letras a), b) ni f) del transcrito apartado 1 del artículo 9 de la LIS.

El artículo 3 del Decreto 1166/1960 estableció que las sociedades municipales cuyo capital era íntegramente municipal serían consideradas como órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento y disfrutarían de las exenciones y bonificaciones fiscales que la leyes concedieran a los Ayuntamientos:

«Las entidades municipales autónomas y las sociedades municipales excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnicos jurídicos de gestión del Ayuntamiento y les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las leyes y, especialmente ,disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prelación de créditos y demás que correspondan a la Corporación municipal.

A los efectos previstos en el párrafo anterior, el Ministerio de Hacienda, a propuesta de Consejo Pleno del Ayuntamiento y previo informe del de la Gobernación, declarará en cada caso las Entidades y Sociedades que deba estimarse tienen carácter exclusivamente municipal.».

Frente a ello, la Disposición Transitoria Decimotercera de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades estableció un período temporal de vigencia de 3 años desde la entrada en vigor de dicha Ley, que se produjo el día 1 de enero de 1996, de todas las normas que extendieran la exención del Impuesto sobre Sociedades de cualquier entidad exenta (que se señalan en el citado artículo 9.º de la Ley 43/1995) a cualquier otra entidad: «Las entidades que en el momento de la entrada en vigor de la presente Ley estuvieran exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud de una norma que estableciera la extensión a las mismas del régimen del Estado o de cualquier otra entidad exenta, continuarán disfrutando de la exención durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los tres años siguientes a la entrada en vigor de la presente Ley».

Pues bien, la Disposición Transitoria Decimotercera de las Ley 43/1995 afecta de forma especial y exclusivamente en relación al Impuesto sobre Sociedades, al artículo 3 del Decreto 1166/1960, existiendo el citado período transitorio de vigencia de 3 años, por lo que la extensión de la exenciones y bonificaciones fiscales que realiza dicho artículo de los Ayuntamientos a las sociedades municipales cuyo capital es íntegramente municipal no tiene efectos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades en los períodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 1999. La Disposición Transitoria Decimotercera de la LIS es una norma con rango de Ley que regula en especial los efectos del artículo 3 del Decreto 1166/1960 en el ámbito exclusivamente del Impuesto sobre Sociedades. No derogó ni modificó dicho artículo 3 sino únicamente, y en relación en exclusiva con la exención plena en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, señaló que todas las normas que extendieran la exención de cualquier entidad exenta (que se señalan en el citado artículo 9.º de la Ley 43/1995) a cualquier otra entidad no tendrían aplicación en el Impuesto sobre Sociedades en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

Finalmente, en cuanto a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de junio de 1998 (rec. apelación 2806/1992) alegada, la misma se refiere a un supuesto distinto al que nos ocupa, al Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, no siendo por tanto de aplicación a este caso. Además, es preciso señalar que en dicho Real Decreto Legislativo 3050/1980 no se establecía en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la citada especialidad temporal señalada en la Disposición Transitoria Decimotercera de la Ley 43/1995.

En consecuencia, este Tribunal considera que a la sociedad anónima recurrente no le es de aplicación la exención plena señalada en el artículo 9.º de la Ley 43/1995, debiéndose desestimar sus pretensiones al respecto.

Este criterio ha sido el mantenido por este Tribunal Central en Resolución de 19 de enero de 2007, recaída en la reclamación nº 527-2005 R.G. y confirmado por la Audiencia Nacional, en Sentencia de 15 de diciembre de 2008 (rec. 291/07) en la que la misma se pronuncia del siguiente tenor:

“SEGUNDO

El Abogado del Estado alega la falta de legitimación del Ayuntamiento de Madrid para interponer el presente recurso, ya que la reclamación y el recurso de alzada lo fueron por la Empresa Municipal del Suelo S.A.

Sin embargo, el Ayuntamiento en el escrito de conclusiones, aclara que dicha Sociedad Anónima, por acuerdo adoptado por su Junta General, que lo fue por la Junta de Gobierno del Ayuntamiento de Madrid, al ser el único accionista, acordó su disolución, en fecha 17 de febrero de 2005, que fue ratificado por el Pleno del Ayuntamiento en fecha 23 de febrero de 2005.

La cuestión debatida se limita a determinar, si la Ley 43/95 y concretamente su Disposición Transitoria Decimotercera puede modificar el contenido del artículo 50.1 del Decreto 74/1963 Ley Especial de Madrid, que establecía Las Entidades municipales autónomas y las sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnicos jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a este por las leyes y especialmente disfrutaran de las exenciones y bonificaciones fiscales, prelación de créditos y demás, que correspondan a la corporación municipal, y por tanto a partir del ejercicio 1999 esta exención no estaría vigente, modificando o derogando tácitamente dicho precepto, puesto que dicha Disposición Transitoria ordenaba: Las entidades que en el momento de la entrada en vigor de la presente Ley estuvieran exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud de una norma que estableciera la extensión a las mismas del régimen del Estado o de cualquiera otra entidad exenta, continuarán disfrutando de la exención durante los períodos impositivos dentro de los tres años siguientes a la entrada en vigor de la presente Ley

La parte recurrente sostiene, conforme a la doctrina establecida en las sentencias del Tribunal Supremo dictadas para casos semejantes, de fechas 18 de julio y 12 de noviembre de 1998, que una Ley meramente tributaria, no puede derogar una Ley que establece el régimen organizativo especial para las ciudades Barcelona y Madrid.

La parte recurrente sostiene, conforme a la doctrina establecida en las sentencias del Tribunal Supremo dictadas para casos semejantes, de fechas 18 de julio y 12 de noviembre de 1998, que una Ley meramente tributaria, no puede derogar una Ley que establece el régimen organizativo especial para las ciudades Barcelona y Madrid.

TERCERO

Esta es la situación jurídica que se plantea en el presente caso, puesto que una Ley tributaria, como lo es la Ley 43/1995, que regula el Impuesto sobre Sociedades, establece la derogación tácita del artículo 50 del Decreto 1674/1963, que regula el régimen organizativo especial de la ciudad de Madrid, al fijar un plazo de vigencia a la exención tributaria establecido en dicho precepto, al concederle un plazo de vigencia de acomodación transitorio a la nueva regulación de esta materia.

CUARTO

No se discute en el presente caso, la condición de sociedad anónima municipal participada al 100% por el Ayuntamiento de Madrid, que tiene la Sociedad Municipal del Suelo S.A., no se discute que tuviese reconocida dicha exención antes del 1 de enero de 1999, se discute únicamente si el nuevo régimen que suprime dicha exención, es aplicable o no atendiendo a la naturaleza y rango de las normas en liza.

QUINTO

Debe decirse que las normas de derecho transitorio pretenden conciliar las situaciones jurídicas creadas con anterioridad a la vigencia de la nueva regulación, y los efectos producidos por aquellas durante la vigencia de la nueva Ley.

Como se establece en la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, con esta nueva Ley se pretende unificar el conjunto de normas dispersas que existen en el ordenamiento jurídico español en la materia que regula, y de manera específica, para el supuesto que nos ocupa prevé, las Entidades exentas en virtud de una norma de asimilación con el régimen tributario del Estado o de cualquier otra entidad exenta.

Las entidades que en el momento de la entrada en vigor de la presente Ley estuvieran exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud de una norma que estableciera la extensión a las mismas del régimen del Estado o de cualquier otra entidad exenta, continuarán disfrutando de la exención durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los tres años siguientes a la entrada en vigor de la presente Ley.

Al darse una nueva regulación unitaria al impuesto que nos ocupa, el legislador pretende unificar el sistema, y por ello concede un plazo de tres años a partir de la entrada en vigor de la Ley, en cuyo momento dejarán de disfrutar del régimen del que viniesen disfrutando.

Al no haberse declarado la inconstitucionalidad de dicha norma, es de plena vigencia y aplicación de modo que al establecer un plazo transitorio de vigencia de la exención reconocida a dichas sociedades mercantiles que prestan servicios públicos que deben gestionar los Ayuntamientos, deberá considerarse terminada la exención a partir del día 1 de enero de 1999.

Entenderlo de otra forma, sería tanto como dejar de aplicar esta disposición legal cuyo alcance y contenido ha estimado el legislador conveniente.

Cierto es que existen sentencias del Tribunal Supremo del año 1998, que valoran en otro sentido esta interpretación, pero se refieren al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y Transmisiones Patrimoniales, impuesto, que ha sido cedido a las Comunidades Autónomas.

Por todo ello procede desestimar el recurso interpuesto sin hace expresa condena en cuanto al pago de las costas.”

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en sala, en la presente reclamación económico-administrativa

ACUERDA:

DESESTIMARLA, confirmando el acuerdo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.