

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057151

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de febrero de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 3654/2013

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si en los casos de contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003 (LGT), los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la disposición adicional 27.^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, o, bien al contrario, con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación. Pues bien, la reducción prevista en la disposición adicional 27.^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) se aplica sobre el rendimiento neto de la actividad económica, el cual se ha de calcular conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con ciertas particularidades previstas en la propia Ley 35/2006 (Ley IRPF). Dicho rendimiento neto, que es el que será objeto de atribución a los comuneros, se calcula en sede de la propia comunidad, por lo que la verificación del cumplimiento de los requisitos necesarios para reducir el mismo se ha de realizar, igualmente, en sede de la propia entidad en régimen de atribución de rentas. El objetivo del beneficio fiscal cuestionado es el mantenimiento del empleo por parte de quienes efectivamente pueden hacerlo que no son otros que los titulares de las distintas actividades económicas, y ese papel corresponde, en nuestro caso, a la propia comunidad de bienes: como quiera que el beneficio fiscal viene asociado al mantenimiento de la plantilla, ha de insistirse en que el único empleador, en casos como el que nos ocupa, es el ente, no el partícipe, aun siendo evidente que la comunidad de bienes no tiene la consideración de contribuyente a efectos del IRPF, sí lo es a efectos de otros tributos, estando igualmente obligada a practicar a efectos del IRPF la correspondiente retención respecto de las retribuciones que satisfaga a sus empleados. A este respecto se ha de subrayar la plena individualidad de la comunidad de bienes respecto de sus miembros, pese a carecer de personalidad jurídica, lo cual no obsta a que fiscal y mercantilmente actúe, en muchas ocasiones, como si de una sociedad se tratase. Por lo tanto, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la disposición adicional 27.^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 35.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27 y 32 y disp. adic. 27.^a.

Código Civil, art. 3.

RDLeg. 1/1995 (TRET), art. 1.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por la que se resuelven, estimándolas, las reclamaciones económico-administrativas nº 14/735/2011 y acumuladas deducidas frente a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Por parte de los órganos de gestión tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se dictó liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, así como acuerdo de imposición de sanción por comisión de infracción tributaria derivada de la referida liquidación. La liquidación provisional incrementa la base imponible declarada en el importe de los rendimientos de actividades

económicas imputados por entidades en régimen de atribución de rentas, como consecuencia de disminuir el importe de las reducciones aplicables a dichos rendimientos, determinadas conforme al artículo 32.1 de la Ley del impuesto.

Señala el acuerdo liquidatorio que *“La disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF se refiere literalmente a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cualidad que concurre en los comuneros que integran la comunidad de bienes, pero no en dicha comunidad, según establece expresamente el artículo 8.3 de la Ley del IRPF. A su vez, los requisitos establecidos para la aplicación del beneficio fiscal son exigidos y vienen referidos al contribuyente, según la redacción dada al apartado 1 de la disposición adicional vigésimo séptima. Asimismo, al ser la comunidad de bienes la empleadora del personal, la plantilla no corresponderá a cada comunero individualmente considerado, sino a la comunidad de bienes, es decir, la plantilla corresponderá a los comuneros que integran la comunidad de bienes de forma conjunta y simultánea... (consulta vinculante V1553-10 de la Dirección General de Tributos).”*

2. El obligado tributario dedujo frente a dichos acuerdos de liquidación y sanción, sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR), alegando que el requisito establecido por la citada disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF debe considerarse tomando los datos de la comunidad de bienes en su conjunto y no proporcionalmente a las imputaciones atribuidas a cada comunero para tributación en el IRPF.

3. El TEAR acumuló las reclamaciones y procedió a estimarlas, anulando los acuerdos impugnados con la siguiente argumentación:

“- Resulta innegable que el ámbito de aplicación de la Disposición Adicional 27ª de LIRPF —y a los que se les exige el cumplimiento de los requisitos contenidos en ella—, son los «contribuyentes que ejerzan actividades económicas». Ni que decir tiene que los miembros de los entes del artículo 8.3 LIRPF que desarrollen actividades empresariales, de ser personas físicas, serían contribuyentes por el IRPF —de esto no hay duda—; pero al no ser titulares de dichas actividades —por serlo los entes de los que forman parte (ya hemos dicho que el hecho de que un ente realice una actividad económica no convierte en empresarios o profesionales a sus miembros)—, parece evidente que una interpretación estrictamente literal de la referida Disposición conduciría asimismo y en todo caso a negar la aplicación del beneficio fiscal contemplado en la misma a los entes que realicen actividades económicas, lo cual, como ha quedado dicho, resulta jurídicamente inaceptable.

- Por otro lado, este Tribunal considera que la interpretación de la DGT se funda, en rigor, en considerar a los miembros de las entidades del artículo 8.3 LIRPF en titulares de la actividad económica, en proporción a su respectiva participación, extendiendo así pues la atribución —propia del régimen que nos ocupa—, no sólo al «rendimiento» (o las «deducciones y retenciones», ex artículos 88 LIRPF y 70 del Reglamento que la desarrolla), sino a la titularidad misma de la actividad. Sin embargo, ni la DGT invoca norma alguna que ampare este punto de vista ni este Tribunal encuentra razones jurídicas que permitan avalarla. En cambio encontramos normas que contradicen tal postura; así, como quiera que el beneficio fiscal viene asociado al mantenimiento de la plantilla, ha de insistirse en que el único empleador, en casos como el que nos ocupa, es el ente, no el partícipe (artículo 1.2 ET); luego, no cabe hablar de tantos co-empleadores como miembros tenga el ente. E incluso, encontramos contestaciones de la DGT que para supuestos análogos, ofrece una respuesta diferente; así dicha dirección general sostiene para el supuesto relativo a los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, esto es, a los exigibles para que una actividad de arrendamiento de inmuebles tenga o no la consideración de actividad económica, requisitos (empleo y local) que según dicho Centro Directivo han de verificarse en sede de la entidad, no con relación a cada uno de sus miembros (V0027-05 de fecha 27 de enero de 2005, o 0081-97 de 21 de enero).

- En tercer lugar, y además, tal como recoge la resolución del TEAR de Asturias sobre una cuestión idéntica a la presente (33-00680-2011), y a cuya línea interpretativa nos sumamos, la postura de la DGT expuesta en ambas contestaciones produciría un efecto no deseado consistente en extender este beneficio —cuyo ámbito subjetivo de aplicación son, qué duda cabe, las pequeñas y medianas empresas— a entidades que, sin tener tal consideración (entes cuyo importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 5 millones de euros o tuviesen una plantilla media superior a 25 empleados), siempre que sus miembros o partícipes, individualmente considerados, cumplan en cambio con los citados requisitos y límites.”

El TEAR concluye, pues, que el cumplimiento de los requisitos de la Disposición Adicional 27ª de la Ley del IRPF ha de verificarse en sede de la entidad.

Segundo:

Frente a esta resolución formula el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al estimarla gravemente dañosa y errónea.

Las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

La Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece una reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, exigiendo para su aplicación el cumplimiento de determinados requisitos. En el presente caso se discute si los requisitos o límites legales previstos en esta Disposición Adicional deben cumplirse o cuantificarse en sede de la comunidad de bienes, o por el contrario, deben medirse con relación a cada comunero en proporción a su respectiva participación.

Considera el Director recurrente que los argumentos del TEAR no carecen de lógica, pero que no se puede olvidar la dicción literal de la norma, con base a la cual la Dirección General de Tributos ha evacuado diversas contestaciones a consultas (entre otras, las números V1520-10, de 7 de julio de 2010, V1553-10, de 12 de julio de 2010 y V2083-10, de 21 de septiembre de 2010), de las que se extraen las siguientes conclusiones:

-La reducción prevista en la Disposición Adicional vigésimo séptima de la LIRPF se refiere literalmente a *"...los contribuyentes que ejerzan actividades económicas..."*, cualidad que concurre en los socios que integran la sociedad civil, pero no en dicha sociedad, según establece expresamente el artículo 8.3 de la LIRPF, que dispone que *"No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria..."*.

- A su vez, los requisitos establecidos para la aplicación del beneficio fiscal son exigidos y vienen referidos al contribuyente, según la literalidad de la redacción del apartado 1 de la Disposición Adicional.

- Asimismo, al ser la entidad la empleadora del personal, la plantilla no corresponderá a cada socio individualmente considerado, sino a la entidad, es decir que la plantilla corresponderá a los socios que integran la entidad de forma conjunta y simultánea.

- Por ello, los límites relativos a la cifra neta de negocios, plantilla media inferior a 25 empleados, gastos de personal y el requisito de plantilla media correspondiente a cada ejercicio, serán los correspondientes al contribuyente y no a la entidad en régimen de atribución de rentas, por lo que serán la cifra neta de negocios, la plantilla media y los gastos de personal correspondientes a cada socio, que vendrán determinados en función de su porcentaje de participación.

Finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el siguiente sentido: declarar que en los casos de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben cumplirse o cuantificarse no en sede de la entidad, sino con relación a cada partícipe o cotitular de la misma, en proporción a su respectiva participación.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no presenta alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si en los casos de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben cumplirse o

cuantificarse en sede de la entidad, o, bien al contrario, con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación.

Tercero:

La referida disposición adicional 27ª de la Ley 35/2006 (en adelante, LIRPF) disponía en su redacción inicial:

“1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010 y 2011, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

2. Para el cálculo de la plantilla media utilizada a que se refiere el apartado 1 anterior se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No obstante, cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero.

3. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando en cualquiera de los períodos impositivos la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4. Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010 ó 2011, y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a cero e inferior a la unidad, la reducción establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad. El incumplimiento del requisito a que se refiere el párrafo anterior motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.”

Posteriormente, esta norma ha sido objeto de varias modificaciones, introducidas por la disposición final segunda, apartado tercero, del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, con efectos desde 1 de enero de 2012; por el artículo 5 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, con efectos para períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2013; y finalmente, por el artículo 63 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, con efectos desde 1 de enero de 2014, estableciendo su actual redacción lo siguiente:

“1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados periodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

2. Para el cálculo de la plantilla media utilizada a que se refiere el apartado 1 anterior se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No obstante, cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero.

3. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando en cualquiera de los períodos impositivos la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4. Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ó 2014, y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a cero e inferior a la unidad, la reducción establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad.

El incumplimiento del requisito a que se refiere el párrafo anterior motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento”.

Como vemos, la cuestión discutida en el presente recurso afecta a todas las diferentes redacciones del precepto de referencia.

La disposición adicional 27ª fue introducida por el artículo 72 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, encuadrándose en la normativa tendente a incentivar la creación de empleo, presentando este beneficio fiscal grandes similitudes con la escala de gravamen especial en el Impuesto sobre Sociedades aprobada por la misma Ley de Presupuestos, incardinándose ambos beneficios en el objetivo de favorecer la recuperación económica y, en particular, como ya hemos apuntado, la mejora del empleo, tal y como se recoge en la exposición de motivos de la citada Ley.

La reducción aplicable se fija en un 20 por ciento del rendimiento neto positivo declarado, precisando la disposición adicional que debe entenderse por tal el rendimiento minorado, en su caso, por las reducciones previstas en el artículo 32 de la LIRPF. Este último regula las reducciones del 40 por 100 aplicables a los rendimientos irregulares y la reducción sobre rendimientos netos (similar a la reducción prevista para los rendimientos del trabajo) aplicable por aquellos contribuyentes que realicen actividades económicas a favor de una única persona física o jurídica no vinculada y que cumpla con el resto de requisitos exigidos por el propio artículo 32.2.2º de la LIRPF.

Los requisitos para la aplicación de la reducción que aquí nos ocupa son los siguientes:

- Que el importe de la cifra de negocios del conjunto de las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente del IRPF en el periodo impositivo en que se aplique la reducción del 20%, sea inferior a cinco millones de euros.

- Que se mantenga en el ejercicio en que se aplique la reducción, la plantilla media del conjunto de las actividades económicas en el período impositivo 2008. Obsérvese que para la aplicación de la reducción es únicamente necesario el mantenimiento de la plantilla media sin que se genere un mayor beneficio fiscal con la

creación de empleo, poniéndose de manifiesto que el principal objetivo de la nueva norma se encamina a frenar la destrucción de empleo.

Además se exige que la plantilla media utilizada para el conjunto de las actividades económicas en el período impositivo en que se aplique la reducción del 20%, no sea inferior a la unidad, salvo en el caso de que el contribuyente inicie el ejercicio de la actividad económica en determinados años, en cuyo supuesto hay una regulación específica mediante la que se excepciona transitoriamente este último requisito.

Precisa la disposición adicional 27ª que *“para el cálculo de la plantilla media utilizada (...) se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.”*

- La plantilla media existente para el desarrollo del conjunto de actividades desarrolladas en el ejercicio en que se aplique la reducción del 20%, debe ser inferior a 25 empleados.

Cuarto:

La recurrente sostiene que esta norma debe interpretarse atendiéndose estricta y exclusivamente a su literalidad, considerando que los requisitos determinantes de la aplicación del cuestionado beneficio fiscal vienen referidos a los contribuyentes, esto es, a las personas físicas, y no a las comunidades de bienes.

Los criterios de interpretación de las normas jurídicas se encuentran contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil, conforme al cual, *“las normas se interpretarán por el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social del tiempo en que hayan de aplicarse, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad”*. De este precepto, de plena aplicación en el ámbito tributario de conformidad con el artículo 12 de la Ley 58/2003 General Tributaria, resultan tres criterios esenciales de interpretación: el literal o gramatical – que es el único que se invoca por la recurrente- y además el sistemático y el teleológico.

Al respecto, es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que el tenor literal del texto de las normas es criterio primario de inteligencia legal y que ha de considerarse *“valorando a su vez el resultado obtenido de forma que se alcance una consecuencia racional en el orden lógico”* (sentencias de 2 de julio de 1991 y 23 de marzo de 1950). Por otra parte, la interpretación sistemática conduce a la valoración conjunta coherente e integrada del ordenamiento, de forma que al valorar las disposiciones o normas se asuma que no rigen de una manera aislada, sino que se insertan en un ordenamiento jurídico y deben interpretarse necesariamente de conformidad con las normas que presiden un grupo normativo (sentencia de 4 de octubre de 1996); es necesario, en suma, que se lleve a efecto una interpretación armónica, conjunta, conexa, como expone la sentencia del mismo Tribunal de 13 de noviembre de 1979. A su vez el criterio teleológico atiende al fin del precepto o disposición que se afronta, que en nuestro caso no es otro que el de frenar la destrucción de empleo en un contexto temporal de crisis económica.

La reducción prevista en la disposición adicional 27ª de la LIRPF se aplica sobre el rendimiento neto de la actividad económica, el cual se ha de calcular conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con ciertas particularidades previstas en la propia LIRPF. Dicho rendimiento neto, que es el que será objeto de atribución a los comuneros, se calcula en sede de la propia comunidad, por lo que la verificación del cumplimiento de los requisitos necesarios para reducir el mismo se ha de realizar, igualmente, en sede de la propia entidad en régimen de atribución de rentas.

Es importante diferenciar estas dos fases en la tributación de las rentas obtenidas por una comunidad de bienes:

- En un primer momento se determina la renta obtenida por la entidad. La calificación de la renta obtenida por la comunidad de bienes debe efectuarse de acuerdo con las normas generales del IRPF (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, rentas imputadas)

- En un segundo momento, la renta determinada por la comunidad de bienes se atribuye a cada uno de los comuneros. Las rentas atribuidas tienen la misma naturaleza, para cada uno de los miembros de la entidad, que la actividad o fuente de la que proceden. Esto implica que si bien en principio la renta atribuida se califica de la misma forma que la renta obtenida por la entidad, la propia norma prevé que dicha calificación depende de cada miembro de la entidad.

Volvemos a reiterar que el objetivo del beneficio fiscal cuestionado es el mantenimiento del empleo por parte de quienes efectivamente pueden hacerlo que no son otros que los titulares de las distintas actividades económicas, y ese papel corresponde, en nuestro caso, a la propia comunidad de bienes: como quiera que el beneficio fiscal viene asociado al mantenimiento de la plantilla, ha de insistirse en que el único empleador, en casos como el que nos ocupa, es el ente, no el partícipe (artículo 1.2 del Estatuto de los Trabajadores); aún siendo

evidente que la comunidad de bienes no tiene la consideración de contribuyente a efectos del IRPF, sí lo es a efectos de otros tributos, estando igualmente obligada a practicar a efectos del IRPF la correspondiente retención respecto de las retribuciones que satisfaga a sus empleados. A este respecto se ha de subrayar la plena individualidad de la comunidad de bienes respecto de sus miembros, pese a carecer de personalidad jurídica, lo cual no obsta a que fiscal y mercantilmente actúe, en muchas ocasiones, como si de una sociedad se tratase: dispone de su propio Número de Identificación Fiscal, igualmente ante la Seguridad Social dispone de un número distinto del de sus comuneros, es la encargada de presentar las altas y bajas de trabajadores, boletines de cotización, etc.

El beneficio fiscal discutido tiene su ámbito subjetivo de aplicación en el conjunto de las denominadas pequeñas y medianas empresas (aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros y cuya plantilla media sea inferior a 25 empleados). Si siguiésemos la conclusión que se postula en el presente recurso, nos podríamos plantear si, además de prorratear el requisito de que la plantilla media no sea inferior a 1 empleado, igualmente cabría imputar proporcionalmente los otros parámetros (cifra de negocios, plantilla media,...); en este último caso los límites de 5 millones de euros de importe neto de cifra de negocios y de 25 empleados de plantilla media se irían multiplicando en función del número de miembros que integren la correspondiente entidad en régimen de atribución de rentas, lo cual no resulta acorde con la finalidad de la norma.

Finalmente, y como bien dice el TEAR en la resolución recurrida, además la interpretación de la propia Dirección General de Tributos ha sido justamente la contraria en otros supuestos en los cuales la aplicación de un determinado tratamiento fiscal se hace depender de un requisito relacionado con la plantilla del empleador. Así, tratándose de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la misma LIRPF para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica (si aplicásemos la conclusión que se propone, en el caso de una comunidad de bienes integrada por dos comuneros dedicada al arrendamiento de inmuebles, sería necesario que contase, como mínimo, con dos personas empleadas con contrato laboral y a jornada completa), no es ésta la interpretación seguida por la Dirección General de Tributos. Así, en contestación a la consulta vinculante V0027-05, de fecha 17 de enero de 2005, se planteaba la cuestión de un matrimonio que constituyeran una comunidad de bienes dedicada a la actividad de arrendamiento de inmuebles, con una persona con contrato laboral y local destinado a dicha gestión. En su contestación, la Dirección General e remite a los requisitos que se recogían en el hoy derogado artículo 25.2 del TRLIRPF, idénticos a los previstos en el artículo 27, añadiendo, por lo que aquí interesa, que “del escrito de consulta parece deducirse que los requisitos mencionados (local exclusivo y persona contratada) se cumplen respecto de la actividad desarrollada por la comunidad de bienes”. Idéntico planteamiento se sigue en la contestación a la consulta 0081-97 de 21 de enero.

Otro supuesto en el que nos encontramos con un requisito referido al número de personas empleadas es el previsto a efectos de la inclusión o exclusión del régimen de estimación objetiva para determinadas actividades. Cabría preguntarse si habría que modificar las magnitudes máximas de personal empleado para las entidades en régimen de atribución de rentas en función de su número de miembros. No parece tampoco razonable ni así lo ha querido el legislador.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

DESESTIMARLO, fijando como criterio que en los casos de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, y no con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación.

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