

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090403

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de julio de 2023

Sala 1.^a

R.G. 4696/2023

SUMARIO:

IS. Tipo impositivo. Entidades de nueva creación que realicen actividades económicas. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Lo que este Tribunal Central ha de resolver en este caso es algo extremadamente concreto, que alcanza a la interpretación de lo que dispone en el tercer del art. 29.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS), artículo que regula el tipo de gravamen y cuyo párrafo tercero establece una excepción a la aplicación del tipo general para las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas. En ese párrafo se establece la aplicación de ese tipo reducido del 15 % para las entidades de nueva creación «en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente».

Y la discrepancia de la Directora de Gestión con lo resuelto por el TEAR se ubica en la interpretación de ese párrafo: «en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente». Porque, mientras que para el TEAR lo que ahí se dice determina que ese tipo reducido del 15 % deba aplicarse en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente en el que vuelva a serlo -positiva-, para la Directora recurrente debe aplicarse en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo siguiente, con independencia de que en éste -el siguiente- la base imponible sea positiva o negativa.

Pues bien, el Tribunal comparte la postura de la Directora de Gestión, y ello porque bien puede decirse que el inciso que nos ocupa fue objeto de una «interpretación auténtica», reconocida por el propio legislador.

Ese párrafo tercero del art. 29.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS) es heredero directo de lo que recogía en su apdo. 1 la Disposición Adicional decimonovena del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

Una disposición que fue añadida por el RD-Ley 4/2013 (Medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo) que, tras tramitarse como proyecto de ley, se transformó luego en la Ley 11/2013, de 26 de julio.

Dicho RD-Ley 4/2013 y Ley 11/2013, recogían en sus preámbulos respecto de lo que nos ocupa lo siguiente:

«(...) Así, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se establece un tipo de gravamen del 15 por ciento para los primeros 300.000 euros de base imponible, y del 20 por ciento para el exceso sobre dicho importe, aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el período impositivo siguiente a este.

En consonancia con lo anterior, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la finalidad de fomentar el inicio de la actividad emprendedora, se establece una nueva reducción del 20 por ciento sobre los rendimientos netos de la actividad económica obtenidos por los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica, aplicable en el primer período impositivo en que el rendimiento neto resulte positivo y en el período impositivo siguiente a este. (...)»

Por tanto, según esos preámbulos, dos beneficios aplicables, los dos, en el primer período impositivo en el que hubiera renta gravable «y en el período impositivo siguiente a este». Un inciso, ése de «y en el período impositivo siguiente a este» que tenía que tener, y de hecho lo tenía, el mismo significado en sede de ambos impuestos.

Por tanto, según esa «interpretación auténtica» del legislador, debe entenderse que, en sede del párrafo tercero del art. 29.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS) debe entenderse que dice:

«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 período impositivo siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.»

En conclusión, el TEAC resuelve que tipo impositivo reducido del IS que pueden aplicar las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas sólo resulta de aplicación en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo siguiente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 29.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 32 y disp. adic. 19.^a.

RD-Ley 4/2013 (Medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo), arts. 7 y 8.

Ley 11/2013 (Medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo).

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 (A.E.A.T.)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 31/01/2023, recaída en la reclamación nº. 46-10321-2021 relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 08/05/2023 lse interpuso por la Directora del departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 31/01/2023, recaída en la reclamación nº. 46-10321-2021, en su día interpuesta por la entidad A, S.L. (a la que en adelante nos referiremos como "la entidad" o "la parte"), frente a un acuerdo resolutorio de un procedimiento de comprobación limitada, que incorporó una liquidación, dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de Valencia atinente a su tributación por el Impuesto sobre Sociedades (en adelante I. s/ Soc.) del ejercicio 2019.

Segundo.

La entidad presentó en su día declaración-autoliquidación relativa a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2019, en la que señaló (casilla 00071) que le resultaba de aplicación el <Tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación (art. 29.1 LIS)>, con lo que determinó su cuota íntegra de ese ejercicio aplicando un tipo de gravamen del 15,00% (casilla 00558) a su base imponible.

Tercero.

La Oficina de Gestión Tributaria de Valencia inició cerca de la entidad un procedimiento de comprobación limitada atinente a esa obligación y período tributario (I. s/ Soc. de 2019), notificándole, además del inicio de tal procedimiento, una propuesta de resolución en la que le indicó que, como la entidad había tributado ya por ese "Tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación (art. 29.1 LIS)" en el ejercicio 2017, resultaba impropio la aplicación del mismo en el ejercicio 2019, ejercicio segundo posterior al de 2017.

Procedimiento en el que la entidad presentó un escrito en el que alegó lo siguiente:

< El artículo 29.1 párrafo segundo de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece "...;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." De la lectura del artículo se desprende la intención del legislador de bonificar la creación de nuevas empresas permitiendo que durante los primeros ejercicios tributen a un tipo impositivo inferior (15%). Se entiende por ello que el tipo aplicable a la base imponible obtenida en los dos primeros ejercicios en que esta sea positiva será del 15%. Resulta imposible aplicar el tipo reducido a los dos primeros ejercicios si consideramos alguno de ellos con base imponible negativa ya que a ésta no se le aplica ningún tipo impositivo. Por tanto, aplicado el tipo impositivo del 15% al primer ejercicio con base imponible positiva, habrá que esperar al siguiente ejercicio en el que también se dé esa condición de base imponible positiva para aplicar por segunda y última vez el tipo del 15%. >

Alegación que esa Oficina gestora desestimó en los siguientes términos:

< El art.29.1 párrafo segundo de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades señala: "..."

En el presente caso la entidad tributó al tipo de gravamen reducido del 15% en el ejercicio 2017, por lo que debió tributar al mismo tipo impositivo en el ejercicio siguiente (con independencia de que la base imponible fuera positiva o negativa).

(...)

El art. 3 del Código Civil señala: "...".

La primera y preferente regla interpretativa es la literal si los términos son claros ha de estarse a su sentido gramatical.

En este caso el legislador no ha incluido mención alguna en relación a la base imponible del segundo período, por lo que cabe concluir que se comienza a aplicar en el primer período en que la renta sea positiva y que al no decir nada en relación al segundo período; habrá que aplicar el tipo de gravamen reducido, con independencia de que la base imponible sea positiva o negativa en el segundo período.

Este argumento viene reforzado por la regulación de la reducción establecida en el art. 32.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que señala: " Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente."

Por ello siendo beneficios fiscales con idénticos fines la regulación debe ser lo más similar posible y en el caso de las personas físicas que desarrollen una actividad económica no cabe duda de que se aplica en el primer período impositivo con rendimiento positivo y en el siguiente. Por ello idéntica interpretación hay que realizar en relación al beneficio fiscal otorgado con la misma finalidad a las personas jurídicas.

Por último, alega que a los períodos impositivos en que la base imponible es negativa no se aplica ningún tipo de gravamen. Dicha aseveración es errónea, pues el tipo de gravamen tiene importancia no solo para determinar la cuota sino también, entre otros, para la cuantificación de los pagos fraccionados y para la determinación del importe de algunas deducciones como la regulada en el art.32 LIS.

Por los motivos señalados procede desestimar las alegaciones presentadas. >

Y a consecuencia de ello practicó a la entidad el 22/10/2021 una liquidación aplicándole el tipo de gravamen ordinario del Impuesto del 25% , que notificó -vía NEO- a la entidad el 26/10/2021.

Cuarto.

Frente a ese acuerdo y liquidación de 22/10/2021, la entidad interpuso el 24/11/2021 una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Valencia, que dio a esa reclamación el nº. 46-10321-2021.

Escrito de interposición de esa reclamación al que la entidad incorporó las siguientes alegaciones y suplico:

< PRIMERA. El artículo 29.1 párrafo segundo de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece "...";.

De la lectura del artículo se desprende la intención del legislador de bonificar la creación de nuevas empresas permitiendo que durante los primeros ejercicios tributen a un tipo impositivo inferior (15%). Se entiende por ello que el tipo aplicable a la base imponible obtenida en los dos primeros ejercicios en que esta sea positiva será del 15%. Resulta imposible aplicar el tipo reducido a los dos primeros ejercicios si consideramos alguno de ellos con base imponible negativa. De hecho si aplicamos el tipo impositivo reducido a una base imponible negativa no obtenemos ninguna bonificación. Por tanto, aplicado el tipo impositivo del 15% al primer ejercicio con base imponible positiva, habrá que esperar al siguiente ejercicio en el que también se dé esa condición de base imponible positiva para aplicar por segunda y última vez el tipo del 15%.

SEGUNDA. El artículo 3 del Código Civil señala: "..."

Pues bien, analizado el texto del artículo mencionado en la alegación anterior con arreglo a lo dispuesto por el Código Civil podemos utilizar cada una de las pautas ahí señaladas:

Según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto. Se aplicará por tanto el tipo impositivo reducido "...;en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente...;". Atendiendo a este criterio y considerando solamente al contexto semántico resulta imposible llegar a ninguna conclusión puesto que no queda claro si "el siguiente" se refiere al siguiente ejercicio con base imponible positiva o sólo al siguiente ejercicio sea cual sea la base imponible.

Según el sentido propio de sus palabras en relación con los antecedentes históricos y legislativos. Tampoco podemos llegar a nada concluyente puesto que no existen antecedentes directos conocidos que puedan asimilarse.

Según el sentido propio de sus palabras en relación a la realidad social del tiempo en el que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. En este caso sí es evidente que la norma se redacta en un contexto de crisis económica y necesidad de emprendedores que creen nuevas empresas. No se entendería la bonificación fiscal basada en la reducción del tipo impositivo aplicable a una base imponible

refiriéndose a dos ejercicios económicos sin tener en cuenta que debe existir base imponible, en los dos ejercicios impositivos, sobre la que poder aplicarlo. En caso contrario deja de existir la bonificación.

TERCERA. La alusión al artículo 32.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la motivación de la resolución frente a la que se interpone esta Reclamación Económico Administrativa resulta del todo peregrina puesto que alude a un impuesto diferente en el que se pretende bonificar aplicando una reducción al rendimiento neto, cuestión que nada tiene que ver con una bonificación mediante la reducción del tipo impositivo como sucede en el Impuesto sobre Sociedades. El artículo 12 de la Ley General Tributaria, en su apartado 3 dispone que "...". Por ello, no es aceptable interpretar una norma según la lectura e interpretación de otra que ha sido emitida para regular un impuesto diferente. Son los órganos indicados en el artículo mencionado a quienes les corresponde emitir las correspondientes interpretaciones o aclaraciones.

CUARTA. En la motivación de la resolución frente a la que se interpone esta Reclamación Económico Administrativa también se menciona la cuestión de si el tipo de gravamen es importante o no en periodos impositivos en los que la base imponible resulta negativa. Es cierto que el tipo impositivo se aplica para la cuantificación de los pagos fraccionados pero simplemente se trata de una forma de cálculo de cantidades a cuenta que nada tienen que ver con la tributación real de la sociedad. Prueba de ello es que que si, finalmente, se obtiene una base imponible negativa, esas cantidades serán devueltas. También resulta llamativa la mención, en el mismo sentido, del artículo 32 LIS que trata sobre la Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios. Vuelve a ser una remisión a normativa extremadamente forzada y de difícil comprensión puesto que nada tiene que ver este artículo de la LIS respecto a la controversia que nos ocupa y, en todo caso, también está sustentando por la existencia de bases imponibles positivas.

QUINTA. Tal y como ha quedado demostrado en las alegaciones anteriores, de la lectura de los hechos y fundamentos de derecho que motivan la resolución contra la que ahora se interpone esta Reclamación Económico Administrativa sólo se deducen argumentos que por inadecuados y rebuscados resultan falaces y, en absoluto, apropiados para el caso que se trata. >

Quinto.

El T.E.A.R. de Valencia acordó estimar la reclamación nº. 46-10321-2021 mediante resolución de 31/01/2023, en cuyo Fundamento de Derecho tercero recogió lo siguiente:

< TERCERO. Pues bien, la controversia entre las partes es el alcance temporal de la aplicación del incentivo fiscal previsto para entidades de nueva creación, mientras la Administración entiende que dicho incentivo resulta aplicable en el primer periodo impositivo en que la base resulte positiva y en el siguiente, con independencia en este último caso de que existe una base imponible negativa, la interesada entiende que debe aplicarse en los dos primeros periodos impositivos en que la base imponible obtenida por la entidad de nueva creación resulte positiva.

Al efecto, determina el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que "..."

Por su parte, el artículo 3 del Código Civil señala: "...".

Al efecto, sobre dichos criterios de interpretación el Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) Sentencia de 2 julio 1991, Recurso núm. 1844/1989, ha señalado que la clave fundamental para orientar el proceso de interpretación de la norma jurídica es el espíritu o finalidad de aquella, señalando: "...".

La citada Sentencia se refiere a la interpretación sistemática de la norma es aquella que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece, pues los elementos de un sistema no pueden estar en contradicción, y si alguno de ellos no cumple con tal postulado, se impone la obligación de encontrar su armonización.

Por otro lado, el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) en Sentencia núm. 428/2019 de 28 marzo, Recurso de Casación núm. 3774/2017, establecía el principio de interpretación estricta de los beneficios o incentivos fiscales determinando: "...".

Pues bien, la norma determina que 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 deban tributar a un tipo inferior.

Por lo que se refiere a la interpretación gramatical o literal, la misma resulta dudosa porque la expresión "el siguiente" puede referirse al "período impositivo en que la base imponible resulte positiva" o sólo al periodo impositivo siguiente a este.

Por tanto, resulta necesaria una interpretación sistemática de la norma junto con el resto de preceptos contenidos en el mismo texto legal, en la medida en que el artículo que aquí resulta controvertido forma parte de un todo y no puede tener un significado distinto o contradictorio del resto de preceptos que conforman la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El precepto emplea la palabra "tributarán..., al tipo del 15 por ciento", es decir, se refiere a la acción de pagar la obligación tributaria y dicha tributación solo resulta posible en el Impuesto sobre Sociedades cuando la base

imponible resulta positiva. Por tanto, entendemos que una interpretación sistemática de la norma inserta en el contexto normativo del impuesto sobre Sociedades, en suma, una interpretación conexas y de conjunto que sea lógica y armónica, permite entender que la aplicación de dicho beneficio fiscal se limita a los dos primeros periodos impositivos en que la base imponible obtenida por la entidad de nueva creación resulte positiva.

Dicha interpretación, a juicio de este Tribunal, resulta compatible con su interpretación finalista dado que la finalidad del incentivo fiscal analizado fue favorecer la creación de empresas mediante la reducción de la carga impositiva durante los primeros años de ejercicio de su actividad, por lo que carecería de lógica la existencia misma del incentivo fiscal analizado cuando, como consecuencia de pérdidas, la entidad no deba satisfacer cuota tributaria alguna. En definitiva, si se trata de reducir la carga tributaria de las entidades de nueva creación para favorecer el crecimiento, dicha reducción solo resulta posible en el contexto de obtención de bases imponibles positivas.

En esta Resolución este Tribunal Económico Administrativo Regional modifica el criterio mantenido en resoluciones anteriores.

Esta resolución tiene dos votos particulares. >

La Sala del T.E.A.R. de Valencia que aprobó esa resolución estuvo formada por su Presidente, su Secretario (Abogado del Estado) y 7 vocales; vocales dos de los cuales emitieron sendos votos particulares, al entender que la reclamación debería haber sido desestimada.

Sexto.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Valencia, la Directora del Departamento de Gestión interpuso el 08/05/2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ("R.U.C."), formulando al hacerlo las siguientes alegaciones:

<<< PRIMERA. *Planteamiento de la cuestión controvertida.*

En síntesis, la cuestión controvertida requiere precisar **la interpretación del artículo 29.1 párrafo segundo de la LIS** y, en concreto, determinar si el beneficio fiscal (tipo impositivo reducido -15%-) resulta aplicable en el primer ejercicio impositivo con base imponible positiva y en el periodo impositivo inmediato siguiente (independientemente de resultado de la base imponible de este último) o, si por el contrario, podría resultar aplicable en el siguiente periodo impositivo en el que la base imponible resulte, de nuevo, positiva (aunque no sea el inmediato siguiente).

SEGUNDO. *Normativa fundamental aplicable al caso.*

- El artículo 7 del Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, introdujo una nueva disposición adicional decimonovena en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

"..."

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 29. El tipo de gravamen.

"..."

Disposición transitoria vigésima segunda. Entidades de nueva creación. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

"..."

Es decir, para los periodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 2015, las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas, tributarán de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Decimonovena del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo'.

TERCERO. *Alegaciones.*

- En primer lugar, la expresión controvertida 'y en el siguiente' debe referirse al periodo impositivo siguiente, independientemente del resultado de su base imponible, al primer periodo impositivo con base imponible positiva (interpretación literal de la norma). Puesto que, si la intención del legislador hubiese sido aplicar el incentivo fiscal a

los dos primeros periodos impositivos con base imponible positiva, la redacción gramaticalmente apropiada debería haber sido diferente ('en los dos primeros periodos impositivos en que la base imponible resulte positiva'). (...)

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 (...)

Artículo 12. LGT. Interpretación de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (...)

- Aunque en opinión de este Departamento no existen controversia respecto a la interpretación del precepto, resulta del todo clarificador el análisis de la exposición de motivos del Real Decreto-ley 4/2013, donde literalmente se indica que el beneficio fiscal resulta aplicable **'el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el período impositivo siguiente a este'**.

(...;) De forma complementaria, en el capítulo II se establece un marco fiscal más favorable para el autónomo que inicia una actividad emprendedora con el objetivo de incentivar la creación de empresas y reducir la carga impositiva durante los primeros años de ejercicio de una actividad. Así, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se establece un tipo de gravamen del 15 por ciento para los primeros 300.000 euros de base imponible, y del 20 por ciento para el exceso sobre dicho importe, aplicable el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el período impositivo siguiente a este. En consonancia con lo anterior, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la finalidad de fomentar el inicio de la actividad emprendedora, se establece una nueva reducción del 20 por ciento sobre los rendimientos netos de la actividad económica obtenidos por los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica, aplicable en el primer período impositivo en que el rendimiento neto resulte positivo y en el período impositivo siguiente a este (...)

- Por último, tampoco habría que olvidar que el precepto objeto de controversia regula un tipo impositivo reducido aplicable en determinadas circunstancias, únicamente durante dos periodos impositivos, a entidades de nueva creación y que, por tanto, se enmarca en el ámbito de los beneficios o incentivos fiscales.

Si se admitiese la tesis esgrimida por el TEAR, de facto, supondría que no existiría límite temporal para su aplicación pudiendo quedar desvirtuado, por el mero transcurso del tiempo, incluso, que las entidades beneficiarias fuesen de 'nueva o reciente creación'.

Artículo 14. LGT. Prohibición de la analogía. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento en base a la resolución dictada por el TEAR de la Comunidad Valenciana en la resolución de fecha 31/01/2023, solicita del TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que el beneficio fiscal (tipo impositivo reducido -15%-) resulta aplicable, únicamente, en el primer ejercicio impositivo con base imponible positiva y en el periodo impositivo inmediato siguiente (independientemente de resultado de la base imponible de este último), en consonancia con lo dispuesto en la exposición de motivos de la norma de creación de la medida, el artículo 7 del Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. >>>

Séptimo.

En fecha 16 de mayo de 2023, el T.E.A.R. de Valencia notificó la interposición del presente recurso a la entidad A. S.L. cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abriéndole un trámite a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuvieran a bien. trámite en el que la entidad no ha presentado alegación alguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La Directora recurrente considera que la resolución del T.E.A.R. de Valencia no se ajustó a Derecho, y visto lo que ha alegado en su recurso y el contenido de la resolución frente a la que lo ha interpuesto, lo que este Tribunal Central ha de resolver en este caso es algo extremadamente concreto, que alcanza a la interpretación de lo que dispone en el tercer párrafo de su apartado 1 el art. 29 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, artículo que es el que regula como reza su título "*El tipo de gravamen*"; y párrafo tercero que establece una excepción a la aplicación del tipo general, cuando dispone que:

"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."

En ese párrafo se establece la aplicación de ese tipo reducido del 15 por ciento para las entidades de nueva creación "*en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente*".

Y la discrepancia de la Directora de Gestión con lo resuelto por el T.E.A.R. de Valencia se ubica en la interpretación de ese párrafo: "en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente". Porque, mientras que para el T.E.A.R. de Valencia lo que ahí se dice determina que ese tipo reducido del 15 por ciento deba aplicarse en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente en el que vuelva a serlo -(positiva)-; para la Directora recurrente debe aplicarse en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo siguiente, con independencia de que en éste (el siguiente) la base imponible sea positiva o negativa.

Pues bien, este Tribunal ya adelanta que comparte la postura de la Directora de Gestión; y ello porque bien puede decirse que **el inciso que nos ocupa fue objeto de una "interpretación auténtica"**, reconocida por el propio legislador, en los términos que se explican a continuación.

Ese párrafo tercero del art. 29.1 de la Ley 27/2014 es heredero directo de lo que recogía en su apartado 1 la Disposición Adicional (D.A.) decimonovena "Entidades de nueva creación" del Texto Refundido (T.R.) de la Ley del Impuesto (R.D. Leg. 4/2004):

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

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 15 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 20 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga duración inferior al año, ..."

Una D.A. decimonovena que fue añadida a ese T.R. por el Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo; Real Decreto-ley 4/2013 que, tras tramitarse como proyecto de ley, se transformó luego en 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.

Real Decreto-ley 4/2013 y Ley 11/2013, en cuyos preámbulos (en el Real Decreto-ley sin denominarse expresamente así) se recogió respecto de lo que nos viene ocupando lo siguiente:

"En el capítulo I del título I se adoptan medidas para fomentar el emprendimiento y el trabajo por cuenta propia entre los jóvenes ...

De forma complementaria, en el capítulo II se establece un marco fiscal más favorable para el autónomo que inicia una actividad emprendedora con el objetivo de incentivar la creación de empresas y reducir la carga impositiva durante los primeros años de ejercicio de una actividad.

Así, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se establece un tipo de gravamen del 15 por ciento para los primeros 300.000 euros de base imponible, y del 20 por ciento para el exceso sobre dicho importe, **aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el período impositivo siguiente a este**.

En consonancia con lo anterior, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la finalidad de fomentar el inicio de la actividad emprendedora, se establece una nueva reducción del 20 por ciento sobre los rendimientos netos de la actividad económica obtenidos por los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica, **aplicable en el primer período impositivo en que el rendimiento neto resulte positivo y en el período impositivo siguiente a este**.

También, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se suprime el límite actualmente aplicable a la exención de las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único.
El capítulo III ..."

Con lo que, para establecer un marco fiscal más favorable para los que iniciaran una actividad emprendedora se incorporaron esos beneficios fiscales, un tipo reducido en el I. s/ Soc. y "en consonancia con ello" una reducción de los rendimientos de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.)

Dos beneficios fiscales susceptibles de aplicación según esos preámbulos: "*en el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el período impositivo siguiente a este*" el del I. s/ Soc.; y "*en el primer período impositivo en que el rendimiento neto resulte positivo y en el período impositivo siguiente a este*" el del I.R.P.F.

Por tanto, según esos preámbulos Real Decreto-ley 4/2013 y Ley 11/2013, dos beneficios aplicables, los dos, en el primer período impositivo en el que hubiera renta gravable "*y en el período impositivo siguiente a este*".

Un inciso, ése de "*y en el período impositivo siguiente a este*" que tenía que tener, y de hecho lo tenía, el mismo significado en sede de ambos impuestos.

El beneficio fiscal del I. s/ Soc. accedió a ese impuesto, cuando el Real Decreto-ley 4/2013 -en concreto su art. 7- incorporó al T.R. entonces vigente (R.D. Leg. 4/2004) la D.A. decimonovena cuyo apartado 1 hemos transcrito antes.

Mientras que el del I.R.P.F. llegó a ese impuesto, cuando el Real Decreto-ley 4/2013 -en concreto su art. 8.3- incorporó al art. 32 "Reducciones" de la Ley 35/2006 del I.R.P.F. un nuevo apartado 3, con la siguiente redacción:

"3. Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, **en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente**.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá que se inicia ..."

Redacción con la que sigue a día de hoy.

Y redacción de ese art. 32.3 a la vista de la cual este Tribunal concluye que, ese inciso de "*y en el período impositivo siguiente a este*" de los preámbulos del Real Decreto-ley 4/2013 y de la Ley 11/2013, para el legislador quería decir: "**y en el período impositivo siguiente**".

Por tanto, lo que pasó a recoger la D.A. decimonovena.1 del T.R. de la Ley del I. s/ Soc. de que:

"1. Las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva **y en el siguiente**, con arreglo a la siguiente escala, excepto si, ..."

Según esa "interpretación auténtica" del legislador, debe entenderse que dice:

"1. Las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva **y en el período impositivo siguiente**, con arreglo a la siguiente escala, excepto si, ..."

Y exactamente igual en sede del párrafo tercero del art. 29.1 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades:

"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."

Que debe entenderse que dice:

"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 período impositivo siguiente**, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior."

Lo que supone que el recurso de la Directora de Gestión deba ser estimado.

Por todo ello,

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

ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

El tipo impositivo reducido del Impuesto sobre Sociedades que pueden aplicar las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas sólo resulta de aplicación en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo siguiente.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.