

FISCAL

EL TEAC ACLARA CÓMO SE APLICA EL TIPO REDUCIDO DEL 15% EN EL IS PARA ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

A partir del 1 de enero de 2015, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades contempla la aplicación del un tipo de gravamen reducido del 15% **para entidades de nueva creación**, estableciéndose una serie de requisitos y particularidades:

- El tipo reducido se aplica al primer periodo impositivo en el que la base imponible sea positiva y en el siguiente.
- La entidad debe realizar una actividad económica.
- No aplica a entidades patrimoniales.
- Se aplica el tipo reducido del 15%, salvo que la entidad deba tributar a un tipo inferior.

No se entenderá iniciada una actividad económica:

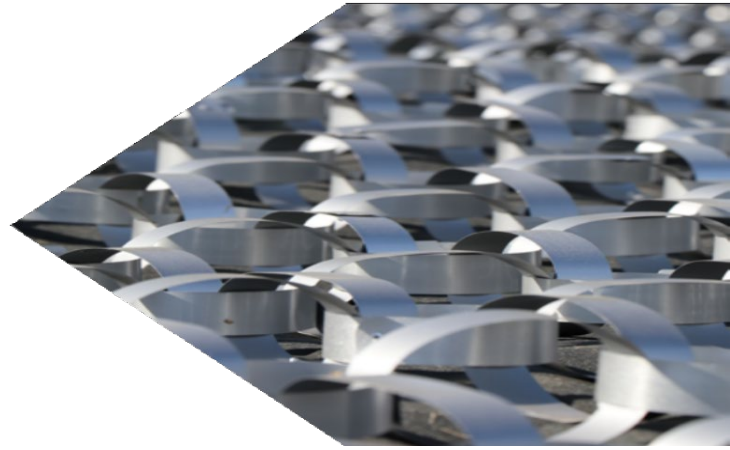
- Cuando hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas a la entidad de nueva creación.
- Cuando hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación (directa o indirecta), en la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo.

Sentado lo anterior, el TEAC, en una reciente resolución de 24 de julio de 2023, Res. 04696/2023, interpreta el periodo temporal de dos años durante el que puede aplicarse el tipo reducido y establece que el tipo del 15 por ciento para las empresas de nueva creación se aplicará en el primer ejercicio en el que obtengan base imponible positiva y en el periodo impositivo siguiente al anterior.

Lo cierto es que esta ha sido una cuestión que ha suscitado dudas desde su origen.

La base de la controversia tiene como eje central interpretar la siguiente frase del apartado 1 del artículo 29 de la LIS "en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente".



La interpretación que sustenta el departamento de gestión tributaria consiste en mantener que el artículo 29.1 de la LIS debe interpretarse en el sentido que resulta de aplicación el tipo del 15 por ciento, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el periodo impositivo siguiente, con independencia de que en este -el siguiente- la base imponible sea positiva o negativa.

El TEAC en su resolución considera que esta cuestión ya fue objeto de lo que denomina una interpretación auténtica, en la medida que, el párrafo tercero del artículo 29.1 de la LIS es "heredero directo" de lo que recogía en su apartado 1 la disposición adicional decimonovena con el título de "Entidades de nueva creación" contenida en el RDLeg. 4/2004, que fue incluida en el mismo por el Real Decreto-ley 4/2013 de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, que posteriormente fue la Ley 11/2013.

En su fundamentación el TEAC refiere al preámbulo del mencionado real decreto-ley, en el que se indicaba que la aplicación de ese 15 por ciento de gravamen para los importes de base imponible para los que se establecía, resultaba de aplicación "en el primer periodo impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el periodo impositivo **siguiente** a éste". También se utilizaba esta misma frase para referirse en el ámbito del IRPF a una reducción del 20 por ciento sobre los rendimientos netos de actividad económica con la finalidad de fomentar el inicio de la actividad emprendedora.

Según lo anterior, para el TEAC, la interpretación auténtica que debe entenderse del tercer párrafo del artículo 29.1 de la LIS es que quiere decir (...) en el **periodo impositivo** siguiente (...). Y, por lo tanto, resuelve el recurso extraordinario a favor de la interpretación del Departamento de Gestión de la AEAT.

Una de las interpretaciones que erróneamente se estaban llevando a cabo en la aplicación de este incentivo fiscal, tenía que ver con la posibilidad de aplicar este tipo impositivo, bien en los dos primeros periodos impositivos, exclusivamente, o si resultaba aplicable, en el primer periodo impositivo en el que se obtuviera una base imponible positiva.

La Dirección General de Tributos dejó zanjada esta cuestión en varias consultas, como la V0460-16 (3) y la V2059-18 (4), estableciendo el criterio interpretativo de posibilitar la aplicación de este tipo impositivo reducido en el primer periodo impositivo en que la sociedad de nueva creación obtenga una base imponible positiva, aunque esto se produzca más allá de los dos primeros periodos impositivos de inicio de la actividad.

Esta interpretación posibilitó y posibilita, que aquellas sociedades que hayan aplicado incorrectamente este criterio y, siempre y cuando, se traten de periodos impositivos no prescritos, puedan instar una rectificación de su autoliquidación solicitando la devolución de sus ingresos indebidos.

Superado lo anterior, en su resolución el TEAC unifica criterio fijando doctrina en el sentido de considerar que una vez aplicado el tipo reducido en el primer periodo impositivo en que la base imponible sea positiva, también se deberá aplicar en el siguiente al anterior, ya se obtenga una base imponible negativa o positiva.

Como indicábamos más arriba, el TEAC llega a esta conclusión acudiendo a lo establecido en los preámbulos del Real Decreto-ley 4/2013 que introdujo la nueva disposición adicional décimonovena en el Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS), cuyo texto también se incluyó en el artículo 29.1 de la LIS.

Partiendo del hecho de que esta resolución en unificación de criterio es de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria, el debate, intelectual y jurídico, debe centrarse, en primer lugar, sobre el valor de lo contenido en un preámbulo o en una exposición de motivos de cara a la interpretación de un precepto, en el que su literalidad puede resultar confusa y, tal vez, no acorde con la interpretación dada por el TEAC. Debe tenerse en cuenta que la finalidad de este tipo reducido es favorecer el impulso de la creación de nuevas empresas, fijando un incentivo que resultaría totalmente inoperativo si, como suele ser habitual, estas empresas pueden concatenar sucesivamente, o no, bases imponibles negativas en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades. Y, en segundo lugar, si lo contenido en un preámbulo o en una exposición de motivos, vincula a los tribunales de justicia en su labor hermenéutica.

El TEAC, en nuestra opinión, va más allá en su criterio interpretativo, utilizando el contenido de un preámbulo o una exposición de motivos, que no tiene efectos normativos. Pero es más, el TEAC en el texto de su resolución, en concreto, en la parte final de sus fundamentos de derecho, incluye el texto del precepto objeto de controversia según debe interpretarse añadiendo el término periodo impositivo (y en el **periodo impositivo** siguiente) que no aparece literalmente en el texto de la norma y que es decisivo para su interpretación.

El propio Tribunal Supremo, sobre estas cuestiones, en sentencia de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo nº 1478/2012 (5), en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, se consideró, que la única cuestión litigiosa consiste en determinar si

normativamente se exige como requisito para tener derecho a la exención (participación en entidades) discutida la condición de que las participaciones sean en una pequeña o mediana empresa. Se trata de un requisito, de una restricción, que se innova y añade por Real Decreto, y no se hace en el cuerpo de la norma, sino en la Exposición de Motivos o Preámbulo, siendo doctrina pacífica que los preámbulos o exposiciones de motivos carecen de valor normativo, por lo que si bien ha de convenirse que formando parte de la norma los preámbulos o exposición de motivos, su valor jurídico no es dispositivo, sino simplemente interpretativo; más cuando como sucede en este caso, la razón que se recoge en el preámbulo para restringir la exención contenida en la Ley, no tiene base real alguna, sino que responde a un criterio, que huérfano de base objetiva, es meramente voluntarista, excediéndose de los límites que la ley a la que debe desarrollar marca, por lo que ni tan siquiera en este caso cabe otorgarle este valor interpretativo. Sólo cabe atender a los requisitos contenidos en el cuerpo de la norma.

A la luz de lo anterior, cabe cuestionarse si los preámbulos sobre los que el TEAC fundamenta su resolución, ¿están innovando el ordenamiento jurídico? Evidentemente, es esta una cuestión controvertida y la redacción del artículo 29.1 de la LIS en su redacción actual, es mejorable por el legislador en la medida que la literalidad del mismo, puede dar pie a las dos interpretaciones expuestas por las partes que han intervenido en este procedimiento, pero teniendo en cuenta que la aplicación del tipo reducido del 15 por ciento en un periodo impositivo en el que resulte una base imponible negativa lo hace totalmente inoperativo y no responde a su finalidad.

