

EL TIPO IMPOSITIVO DEL 15 POR CIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LAS ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN: PERIODOS IMPOSITIVOS A LOS QUE RESULTA APLICABLE

Resolución del TEAC de 24 de julio de 2023 Res. 04696/2023

Gabinete de Estudios

1. SÍNTESIS

Según el criterio de unificación de doctrina del TEAC 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.

2. ANTECEDENTES

Una entidad presentó la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 aplicando el tipo impositivo reducido del 15% para entidades de nueva creación regulado en el artículo 29.1 ¹de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

¹ Artículo 29. El tipo de gravamen.

1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento.

A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta Ley.

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

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

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

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

La AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada sobre ese impuesto y periodo impositivo, en la que se le notificaba que dicha entidad ya se había beneficiado por ese tipo impositivo reducido en el ejercicio 2017 y, por lo tanto, no procedía su aplicación en el ejercicio 2019.

La entidad interpuso reclamación económico-administrativa frente al tribunal económico administrativo regional competente.

Los argumentos del contribuyente se basan en considerar que de la dicción literal del artículo 29.1 de la LIS, cabe entender, que la aplicación del tipo impositivo reducido lo será en los dos primeros periodos impositivos en que la base imponible sea positiva, considerando, que es imposible aplicar este tipo a los dos primeros ejercicios, si en alguno de ellos, se obtiene una base imponible negativa. Según su criterio, si se aplica el tipo del 15% al primer ejercicio con base imponible positiva, habría que esperar al siguiente ejercicio en que también se dé la condición de base imponible positiva para la aplicación, por segunda vez, del tipo del 15%. En caso contrario, esta bonificación en la práctica, dejaría de aplicarse.

El tribunal económico-administrativo regional acordó estimar la resolución a favor del contribuyente, con dos votos particulares. En su fundamentación, acude a criterios hermenéuticos -artículo 1.1 de la Ley General Tributaria (LGT), artículo 3 del Código Civil y a una sentencia de la Sala de lo Civil de Tribunal Supremo de 2 de julio de 1991- fundamentando su decisión, en la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo núm. 428/2019².

Como consecuencia de esta resolución, favorable al contribuyente, la directora del departamento de gestión tributaria de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

3. CRITERIO DEL TRIBUNAL

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.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los tipos de gravamen del 23 por ciento y del 15 por ciento previstos en este apartado no resultarán de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.

² [STS nº 428/2019, de 20 de febrero de 2019 \(nº rec. 3774/2019\)](#).

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.

4. COMENTARIO

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 V0460-16³ y la V2059-18⁴, 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.

³ [Consulta DGT V460-16, de 5 de febrero de 2016.](#)

⁴ [Consulta DGT V2059-18, de 11 de julio de 2018.](#)

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.

En relación con esta cuestión, es relevante hacer mención, a la existencia, aunque en ocasiones no lo parezca, de una resolución de 28 de julio de la subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, en la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa. En esta resolución y respecto a la parte dispositiva, se indica en su punto 12 relacionado con su contenido que *"La parte expositiva de la disposición cumplirá la función de describir su contenido, indicando su objeto y finalidad, sus antecedentes y las competencias y habilitaciones en cuyo ejercicio se dicta. Si es preciso, resumirá sucintamente el contenido de la disposición, a fin de lograr una mejor comprensión del texto, pero no contendrá partes del texto del articulado. Se evitarán las exhortaciones, las declaraciones didácticas o laudatorias u otras análogas."*

También es reseñable que el Tribunal Constitucional ha dedicado en ocasiones parte de su jurisprudencia a definir el papel de las partes dispositivas de las normas,

- "El preámbulo no tiene valor normativo, aunque es un elemento a tener en cuenta en la interpretación de las Leyes". Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) nº 36/1981, 12 de noviembre (FJ 7).
- "Los preámbulos o exposiciones de motivos de las leyes carecen de valor normativo y no pueden ser objeto de un recurso de inconstitucionalidad". Sentencia del TC 150/1990, 4 de octubre (FJ 2).
- "En efecto, aunque los preámbulos o exposiciones de motivos de las Leyes carecen de valor normativo...". Sentencia del TC 90/2009, 20 de abril (FJ 6).
- "Aunque los preámbulos o exposiciones de motivos de las Leyes carecen de valor normativo (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 7; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 2; 173/1998, de 23 de julio, FJ 4; 116/1999, de 17 de junio, FJ 2, y 222/2006, de 6 de julio, FJ 8), sirven, sin embargo, como criterio interpretativo de las disposiciones normativas a las que acompañan para la búsqueda de la voluntad del legislador (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 7, y 222/2006, de 6 de julio, FJ 8); esto es, sirven para efectuar una interpretación finalista

(Sentencia del TC 83/2005, de 7 de abril, FJ 3 a)" (Sentencia del TC 90/2009, de 20 de abril, FJ 6)." Sentencia del TC 170/16, 6 octubre.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el TEAC, en nuestra opinión, va más a 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 1478/2012⁵, 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.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

⁵ [STS nº 1478/2012, 23 de febrero de 2012 \(nº rec. 603/2008\).](#)

