

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/2398/2012 de 30/05/2012. Unificación de criterio

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IS. Empresas de reducida dimensión. Tipo reducido no aplicable a entidades que no realicen actividades económicas. Sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles que no cumplen los requisitos establecidos en la normativa del IRPF para que dicha actividad sea considerada como actividad económica.

El Director General de Tributos plantea este recurso en el que se debate la aplicación, en los ejercicios 2008 y 2009, del tipo de gravamen reducido, previsto para las empresas de reducida dimensión, a las entidades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles que no disponen de trabajadores.

La argumentación de la Administración gestora consistía en afirmar que a las entidades –las de mera tenencia de bienes generadoras de rentas pasivas- que no desarrollan una actividad económica propiamente no deben tener la consideración de empresas, siendo que la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión tiene por objeto reducir la tributación efectiva de las empresas que desarrollan verdaderas actividades económicas. Ello con fundamento en la Resolución del TEAC de 29 de enero de 2009, dictada para unificación de doctrina,. No obstante lo anterior, el TEAR consideró que la citada doctrina no era aplicable al presente asunto ya que se refería al ejercicio 2002, cuando en el asunto que resolvía resultaba de aplicación una norma distinta - el Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo- y no la antigua Ley 43/1995.

En términos semejantes, recogemos en otra sección de esta misma revista una sentencia de la Audiencia Nacional sobre la aplicación de regímenes especiales. En el caso, la reserva para inversiones en Canarias.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si resulta aplicable el tipo reducido del régimen fiscal especial de empresas de reducida dimensión a entidades que no realizan actividades económicas.

QUINTO: ... El vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fue aprobado, como anteriormente hemos ya señalado, por el Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Como es sabido, la delegación legislativa de las Cortes Generales a favor del Gobierno puede tener diferente alcance de conformidad con el artículo 82 de la Constitución, cuyo apartado 5 previene que *“La autorización para refundir textos legales determinará el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos”*. Por ello, se hace preciso, para determinar cuál fue en el caso analizado el alcance de la delegación legislativa, acudir a la Exposición de Motivos del Real Decreto-Legislativo 4/2004, la cual señaló literalmente en su Apartado I: “...

Esta delegación legislativa tiene el alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera formulación de un texto único y no incluye una autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos...”

Como consecuencia de las anteriores consideraciones, puede concluirse que no existe, porque no podía existir, a los efectos que aquí nos interesan, diferencia alguna entre lo previsto en los artículos 108 y 114 TRLIS y los correlativos 122 y 127 bis de la Ley 43/1995, por el solo hecho de la aprobación y entrada en vigor del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sentado lo anterior, la siguiente conclusión resulta evidente: la plena vigencia, tras la aprobación del Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, del criterio sostenido en la Resolución de 29 de enero de 2009, RG 5106/2008, de este Tribunal Central, con carácter vinculante para toda la Administración tributaria (tanto AEAT como TEAR), según el cual si una entidad no realiza algún tipo de actividad empresarial o explotación económica, no le pueden ser de aplicación los beneficios fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

...

A juicio de este TEAC, esta finalidad de que las sociedades antes consideradas transparentes y luego patrimoniales, pasen a tributar *“aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad”* significa que a este tipo de sociedades se les aplicarán, en idénticas condiciones al del resto de los sujetos pasivos del Impuesto, sus normas generales. Por ello, resulta evidente que cuando para la aplicación de un precepto o de algún régimen especial, se exija en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con carácter general para todos los sujetos pasivos, el cumplimiento de determinado o determinados requisitos, éstos han de ser cumplidos también por las sociedades de mera tenencia de bienes.

Conviene subrayar que si bien en el Impuesto sobre Sociedades no hay ningún precepto específico para determinar cuando estamos ante el ejercicio de actividades empresariales o de explotaciones económicas, lo que obliga, como en todos aquellos casos en que nuestras normas utilizan conceptos jurídicos indeterminados, a analizar las circunstancias concurrentes en cada caso... no es menos cierto que la exigencia de este requisito de las “actividades económicas” para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, no resulta en modo alguno excepcional o ajeno a este Impuesto, ni ligado exclusivamente a las sociedades transparentes o patrimoniales, como parece entender el TEAR...

Finalmente, debe subrayarse que este criterio del Tribunal Central ha sido confirmado por la Audiencia Nacional. Así, en su sentencia de 23 de diciembre de 2010 (Rec. n.o 363/2007), puede leerse literalmente en su fundamento jurídico quinto:

“... Señala a propósito de esta cuestión el TEAC, en su fundamento jurídico quinto, in fine, que “de acuerdo con los artículos transcritos y habiéndose concluido en el fundamento de derecho anterior, en la inexistencia de actividad económica alguna por parte de la entidad, el tipo de gravamen aplicable a, como entidad de mera tenencia de bienes, es el 35 por 100, por lo que también se desestima esta alegación”, que la Sala comparte plenamente, pues el concepto “cifra de negocios” da a entender que los ingresos que lo componen provienen de una actividad empresarial que, por sus dimensiones, se trata de primar mediante

el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para una parte de esa cifra económica, posibilidad que no es posible extender a las sociedades de mera tenencia de bienes que, por tal razón, no desarrollan actividad mercantil alguna o, de hacerlo, lo que debe ser objeto de estricta prueba, han de sujetarse, en el acogimiento de tales beneficios, a la separación entre sus ingresos empresariales y los procedentes de la gestión patrimonial... ”...

En el mismo sentido se pueden invocar también sentencias de Tribunales Superiores de Justicia: baste con la cita, entre otras muchas, de la sentencia de 30 de julio de 2009 (Rec. no 841/2009) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; la sentencia de fecha 20 de octubre de 2006 (no de Rec. 1612/2005) del Tribunal Superior de Justicia de Valencia; o la de fecha 4 de junio de 2004 (Rec. no 734/2003) del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria. En estas dos últimas resoluciones judiciales se hace referencia a la finalidad global del régimen, especial no lo olvidemos, de empresas de reducida dimensión, cual era fomentar, desde la perspectiva de la regulación fiscal, a las pequeñas y medianas empresas, para reactivar a estos importantes agentes económicos por su papel en el conjunto de la economía global, papel que no reconocen dichas sentencias a las entidades de mera tenencia de bienes.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el recurso de unificación de criterio interpuesto

