



SALA PRIMERA
IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES

R.G.: 2398-2012

VOCALIA DUODÉCIMA

Fecha de Sala: 30/05/2012

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Alcalá, 5 (Madrid-28014), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional --- de fecha 20 de diciembre de 2011, por la que se resuelven de forma acumulada las reclamaciones números ---.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. La Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en --- practicó liquidaciones provisionales, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2008, en las que, entre otros motivos de regularización, se modificaba el tipo de gravamen consignado por el sujeto

pasivo, fijándolo en el 30 por 100 frente al 25 por 100 que la entidad había aplicado, al considerarse empresa de reducida dimensión.

2. El órgano de gestión motivó tales liquidaciones en los siguientes extremos:

- El tipo de gravamen aplicado es incorrecto, según se establece en el artículo 28 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por lo que se modifica la cuota íntegra previa.

- El artículo 242 de la Ley General Tributaria que regula el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio establece en su apartado 4 que "*Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los Tribunales Económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.*" La entidad no desarrolla una actividad económica, tal y como aparece definida en el artículo 27 de la Ley 35/2006 de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, normativa a la que alude el artículo 75 de la Ley 43/1995 al establecer que para determinar si existe actividad económica, se estará a lo dispuesto en el IRPF.

Dicho artículo 27 concreta que en el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles sólo se entenderá que se realiza una actividad económica si se cuenta con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y se utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Por lo tanto, nos encontramos en este supuesto ante entidades de mera tenencia de bienes que no desarrollan actividad económica y por tanto no tendrían la consideración de empresas. La aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión tiene por objeto reducir la tributación efectiva de las empresas de reducida dimensión que desarrollan actividades económicas, aunque sea parcialmente, por lo que no sería aplicable a las sociedades de mera tenencia de bienes generadoras de rentas pasivas (TEAC 15-02-2007 y 14-03-2008).



R.G.: 2398-2012

- Con fecha 29 de enero de 2009 el TEAC dictó Resolución para unificación de criterio en el sentido pretendido por el Director General de Tributos, estableciendo que: *"no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el artículo 127 bis de la LIS para las empresas de reducida dimensión, al ser la entidad recurrente una entidad de mera tenencia de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.1a) de la LIS, que no realiza actividad económica alguna."*

- En consecuencia, ya que no declara ninguna persona empleada con contrato laboral y jornada completa, no resulta de aplicación el régimen de empresas de reducida dimensión que regula el capítulo XII del título VII del TRLIS y por tanto, en este caso concreto, el tipo impositivo declarable es el 30%.

3. Contra tales liquidaciones provisionales se dedujo recurso de reposición, cuya resolución desestimatoria fue objeto de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR).

SEGUNDO: El TEAR resolvió las reclamaciones de forma acumulada. Su fallo estimatorio se fundamenta, en esencia, en las tres siguientes consideraciones:

A) La Agencia Estatal de Administración Tributaria no aplica los Incentivos fiscales para las "empresas de reducida dimensión" previstos en los artículos 108 y siguientes del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, partiendo de la doctrina de la Resolución del TEAC de 29 de enero de 2009. Sin embargo, a juicio de ese TEAR, la Administración pretende justificar su actuación en una resolución del TEAC que no es de aplicación al caso.

Afirma el TEAR en su fallo "*Cierto es que, en virtud del artículo 243.5 de la Ley 58/2003, la doctrina establecida en las resoluciones de recursos extraordinarios para la unificación de doctrina dictadas por el TEAC son vinculantes para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria. Pero no menos cierto es que la Resolución del TEAC a la que parece acogerse la Administración actuante unificaba el criterio respecto de un precepto recogido en una Ley que no se le debe aplicar. En efecto, aquella resolución fue emitida respecto de una liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, por tanto, respecto de un ejercicio en que la Ley aplicable no era el Real Decreto Legislativo 4/2004 –de aplicación a los ejercicios controvertidos- sino respecto a la antigua Ley 43/1995. Dicha Resolución estableció expresa y exclusivamente que los beneficios fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión no podían ser aplicados a las sociedades reguladas en el artículo 75 de la Ley 43/1995 .*

No siendo el mismo precepto legal el ahora cuestionado, no puede basarse la Administración en dicha resolución para unificación de doctrina para justificar su efecto vinculante, pues dicha resolución en este caso no le vincula”.

B) El régimen fiscal especial de empresas de reducida dimensión no es un régimen por razón de la naturaleza de los sujetos afectados, sino en razón al volumen de operaciones de las sociedades.

La Administración deniega la aplicación del tipo reducido de gravamen afirmando que la mercantil únicamente obtiene sus ingresos del arrendamiento de bienes inmuebles y no dispone de trabajadores, lo que la convierte en una sociedad de mera tenencia de bienes. Sin embargo, a juicio de ese TEAR, el legislador no ha limitado la aplicación de estos beneficios por tipos de sociedades, sino sólo en función de la cifra de negocios, pues el artículo 108 TRLIS establece que los incentivos fiscales establecidos en el capítulo XII de dicha Ley se aplicarán "*siempre que el*



R.G.: 2398-2012

importe de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior sea inferior a 8 millones de euros".

C) Sostiene el TEAR que las sociedades de mera tenencia de bienes o dedicadas al arrendamiento son "empresas" y el arrendamiento es actividad económica empresarial.

En este sentido, formula las siguientes consideraciones: el Código de Comercio define como empresarios a las sociedades mercantiles, sin distinción alguna; asimismo, las entidades de mera tenencia de bienes no están excluidas de cumplir el Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007; a efectos del Impuesto de Actividades Económicas, su Ley (Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre) exige estar dado de alta a quienes arrienden inmuebles urbanos o rústicos; por otra parte, el arrendamiento es actividad empresarial en el Impuesto sobre el Valor Añadido que expresamente establece que serán empresarios los arrendadores de bienes (art. 5 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido); y, finalmente, el arrendamiento es actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Así las cosas, concluye el TEAR *"la Administración niega inmotivadamente un incentivo fiscal en contra de la voluntad del propio legislador de que éste se aplique, toda vez que el preámbulo de la propia Ley 35/2006, que derogó el régimen de sociedades patrimoniales vigente desde 2002, establece que la pretensión del legislador, con la supresión del régimen especial de sociedades patrimoniales, es que dichas sociedades pasen a tributar bajo el régimen general del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad"*.

TERCERO: Frente a la anterior resolución, el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, interpone

el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla, de un lado, gravemente dañosa y errónea, y, de otro, por entender además que no se adecua a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En síntesis, expone el recurrente:

A) Esa Dirección General no comparte el criterio mantenido por el TEAR de que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de enero de 2009 no vincule en el supuesto que nos ocupa, de conformidad con lo previsto en el artículo 242.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La citada Resolución fue dictada en un recurso extraordinario para la unificación de criterio interpuesto por ese mismo Director General de Tributos contra resolución también del TEAR, relativa entonces a liquidación del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2002.

Tras reproducir literalmente el fundamento de derecho segundo de la citada Resolución del TEAC, el recurrente afirma que del análisis de esta Resolución se desprende que el razonamiento en ella expuesto resulta de aplicación con independencia de que el artículo 75 de la Ley 43/1995, referido a sociedades transparentes en el período impositivo 2002, ya no esté vigente.

Tal y como indica la resolución del TEAC, lo que se plantea es si una entidad que no realiza ningún tipo de actividad económica, al derivar sus ingresos de la mera titularidad de un patrimonio, le puede ser de aplicación el beneficio fiscal establecido en el artículo 127 bis de la antigua Ley 43/1995.

Para dirimir esta cuestión, el TEAC analizó el concepto de *“importe neto de la cifra de negocios”*, indicando que, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término *“empresa”* se encuentra íntimamente ligado al de *“cifra de negocios”*. Y en el caso que entonces se analizó, se trataba de una entidad que no había sido una *“empresa”*, a los efectos pretendidos, esto es, entendida como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad



R.G.: 2398-2012

económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado, sino que se trataba de una entidad que únicamente había obtenido ingresos derivados de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados, no afectos ni relacionados con una auténtica actividad económica de carácter empresarial.

Esta situación se aprecia igualmente en el caso objeto de la presente unificación de criterio, pues la sociedad regularizada obtiene únicamente sus ingresos del arrendamiento de bienes inmuebles y no declara persona empleada alguna con contrato laboral y a jornada completa, de manera que, de acuerdo con el artículo 27 LIRPF, en ella no concurren las circunstancias para que tal arrendamiento de inmuebles se considere actividad económica.

B) Señala asimismo que la resolución del TEAR cuyo criterio se discute, contraría, en diferentes aspectos, el criterio vinculante del TEAC: así, cuando el TEAR afirma que los incentivos fiscales para empresa de reducida dimensión no son un régimen por razón de la naturaleza de los sujetos afectados, sino en razón al volumen de operaciones de las sociedades.

Frente a ello, subraya el Director, el TEAC en su antedicha Resolución, señaló que *“el beneficio fiscal previsto en el artículo 127 bis de la Ley 43/1995 es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término “empresa” se encuentra íntimamente ligado al término “cifra de negocios”. De hecho el propio régimen especial se denomina :”Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”.*

También sostiene el TEAR que la Administración aduce que las sociedades de mera tenencia de bienes o dedicadas al arrendamiento no son empresas, careciendo de base jurídica tal afirmación. A juicio del

recurrente, la base jurídica de tal afirmación se halla precisamente en la Resolución del TEAC de 29 de enero de 2009 tantas veces invocada.

C) Por otra parte, ese Centro Directivo no comparte la opinión manifestada por el TEAR sobre que el arrendamiento es actividad económica tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades, pues puede serlo o no, en función de las circunstancias concurrentes, tal y como dispone el artículo 27 LIRPF. Por su parte, en el Impuesto sobre Sociedades no existe en su regulación una definición de actividad económica ni en particular una delimitación de las circunstancias que determinan qué arrendamiento de inmuebles se considera actividad económica, existiendo, tanto para el caso de las sociedades transparentes como para el supuesto de las sociedades patrimoniales, una remisión expresa a la normativa del IRPF.

D) Finalmente, no se considera que la pretensión del legislador al suprimir el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales justifique que deba aplicarse el incentivo fiscal de empresas de reducida dimensión a las sociedades que no realicen actividad económica. Razona el Director que si para la aplicación de algún precepto de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, ya sea de régimen general o de régimen especial, se exige determinado requisito, éste deberá cumplirse por cualquier sujeto pasivo, haya sido o no previamente sociedad patrimonial, de manera que si este requisito consistiera en la realización de una actividad económica, el mismo debe cumplirse en todo caso.

Se finaliza invocando diversas sentencias de la Audiencia Nacional, subrayando que desde que el TEAC emitió su Resolución de 29 de enero de 2009, esa Dirección General de Tributos ha asumido su criterio (se citan diversas consultas) y solicitando la unificación de criterio en el sentido de declarar que *“El criterio establecido en la resolución del TEAC de 29 de*



R.G.: 2398-2012

enero de 2009, RG 00-5106-08, dictada en el recurso de alzada en unificación de criterio, es vinculante en períodos impositivos iniciados después de 1 de enero de 2007, una vez derogado el régimen especial de sociedades patrimoniales. O, dicho de otro modo, que a una entidad que no realiza actividad económica alguna, no le puede ser de aplicación el beneficio fiscal establecido en el artículo 114 TRLIS, que regula el tipo de gravamen en el régimen especial de los incentivos para empresas de reducida dimensión, en períodos impositivos iniciados después de 1 de enero de 2007 ”.

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, Ley General Tributaria.

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.

TERCERO: El Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), dedica el Capítulo XII de su Título VII, a los *“Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”*.

El artículo 108 de la mencionada Ley dispone en su apartado 1, en términos idénticos a lo que en su día previó el artículo 122 de la derogada Ley 43/1995, que *“1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a (...)”*. En la actualidad esta cifra ha quedado fijada en 10 millones de euros (para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011), habiendo ascendido a 8 millones para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2005 y a 6 millones de euros para períodos impositivos anteriores.

El antedicho artículo 122 de la Ley 43/1995 establecía que *“1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a (...)”*.

Entre los beneficios fiscales aplicables en este régimen especial, el artículo 114 TRLIS regula una escala reducida de gravamen, en función de los importes que alcance la base imponible del sujeto pasivo. Así, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, el precepto dispone que *“Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán 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 diferente del general:*

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento”.

El anterior artículo, y con efectos para los períodos impositivos que se iniciaron a partir de 1 de enero de 2007, quedó redactado en los siguientes términos: *“Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán 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 diferente del general:*



R.G.: 2398-2012

- a) *Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.*
- b) *Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento”*

Por su parte, el artículo 127 bis de la antigua Ley 43/1995, en términos de nuevo idénticos, preveía en cuanto al tipo de gravamen “*Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 122 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:*

- a) *Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros, al tipo del 30 por 100.*
- b) *Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por 100”.*

CUARTO: Este Tribunal Económico-Administrativo Central resolvió en fecha 29 de enero de 2009 recurso en unificación de criterio, RG 5106-2008, con los efectos que veremos luego le atribuye el artículo 242.4 de la Ley General Tributaria, interpuesto por el mismo Director ahora recurrente e igualmente deducido contra una resolución del TEAR, el cual había estimado en aquel entonces las pretensiones del obligado tributario sobre la base de considerar que “*...puesto que, según el artículo 75.5 LIS, las sociedades transparentes tributarán por el Impuesto sobre Sociedades e ingresarán la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo, no existe razón para excluir a las sociedades transparentes de los beneficios fiscales que la Ley establece para las empresas de reducida dimensión, siempre que cumplan aquéllas los requisitos establecidos por el artículo 122 LIS para acogerse a este régimen.*

Funda su postura la Administración en que las sociedades de mera tenencia de bienes no desarrollan actividad económica. Sin embargo, este Tribunal entiende que, no distinguiendo la ley, no cabe efectuar tal distinción y, por otra parte, el concepto de sociedad de mera tenencia, formulado por el artículo 75 no excluye la realización de actividad empresarial o profesional, puesto que lo que exige es que más de la mitad del activo no esté afecto a la actividad que, en su caso, ejerza.”

Mediante la Resolución anteriormente citada de 29 de enero de 2009, este TEAC resolvió el recurso unificando el criterio, formulando las consideraciones que a continuación se exponen:

“El artículo 26 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, señala que “el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir será el 35 por 100.”

El Capítulo XII del Título VIII, en los artículos 122 al 127 bis de la ley 43/1995 se denomina “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.”

El artículo 122.1 (red. Ley 24/2001) de la Ley 43/1995 dispone que “Los incentivos fiscales establecidos en el presente capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 5 millones de euros.”

El artículo 127 bis (red. Ley 24/2001) de la Ley 43/1995 dispone que:

“Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 122 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:



R.G.: 2398-2012

a) *Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros, al tipo del 30 por 100.*

b) *Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por 100.*

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 30 por 100 será la resultante de aplicar a 90.151,81 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre trescientos sesenta y cinco días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuere inferior”.

En el presente caso, el interesado no ha discutido el carácter de sociedad transparente de la entidad recurrente y de que dicha entidad no realice una actividad económica, por tanto, lo se que plantea es si a una entidad que no realiza ningún tipo de actividad económica al derivar sus ingresos de la mera titularidad de un patrimonio, le puede ser de aplicación el beneficio fiscal establecido en el artículo 127 bis de al Ley 43/1995.¹

El artículo 23 de la Ley 230/1963, General Tributaria, vigente al tiempo de los hechos, señalaba que:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.(...) “

Por su parte, el artículo 3.1 del Código Civil dispone que: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.”

¹ La negrita es nuestra.

El artículo 191 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas señala que “el importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.”

La Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de mayo de 1991 por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios» dispone que:

“El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece en su disposición final quinta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen dicho texto.

El concepto de importe neto de la cifra anual de negocios se establece en nuestra legislación en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que en su artículo 191 lo define de la siguiente forma:

«El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios».

Es necesario delimitar los términos empleados en la definición anterior, debido a la trascendencia que tiene el alcance que pueda darse a cada uno de ellos.



R.G.: 2398-2012

En relación a la expresión utilizada de «actividad ordinaria» de la sociedad, debe precisarse su significado. Así, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podemos denominar multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma. (...) “

Como hemos señalado, según la Ley 230/1963 y del Código Civil, las normas tributarias se han de interpretar conforme a su sentido jurídico, usual y a su finalidad.

El beneficio fiscal previsto en el artículo 127 bis de la Ley 43/1995 es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término “empresa” se encuentra íntimamente ligado al término “cifra de negocios”. De hecho el propio régimen especial de denomina: “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.”

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define empresa como: “Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos.”

En el caso planteado aquí, de todo lo expuesto con anterioridad se desprende que la entidad no ha sido “una empresa”, entendida ésta conforme a la interpretación usual, como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado.

La entidad únicamente ha obtenido ingresos derivados de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados, no afectos ni relacionados a una auténtica actividad económica, de carácter empresarial.

A la misma conclusión se llega si se tiene en cuenta que la finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico.²

Por cuanto antecede:

*ESTE TRIBUNAL, en el día de la fecha, actuando en SALA,
ACUERDA*

ESTIMAR el recurso de alzada para unificación de criterio número 00-05106-08 y, respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución objeto del mismo, unificar el criterio en el sentido pretendido por el Director General de Tributos y que ha sido expuesto en el antecedente de hecho cuarto de la presente resolución”.

El Director General de Tributos había solicitado que se unificase criterio en el sentido de declarar que “no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el artículo 127 bis de la LIS para las empresas de

² La negrita es nuestra.



R.G.: 2398-2012

reducida dimensión, al ser la entidad recurrente una entidad de mera tenencia de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.1.a) de la LIS, que no realiza actividad económica alguna”.

En el mismo sentido, se había pronunciado ya antes este Tribunal Central en Resoluciones tales como la de fecha 2 de febrero de 2006, 381/05 de 15 de febrero de 2007 y las acumuladas de fecha 14 de junio de 2007.

E igualmente ha mantenido el mismo criterio con posterioridad; baste citar, por todas, la reciente Resolución 2571/2010 de 16 de febrero de 2012.

QUINTO: Por su parte, en relación con las resoluciones dictadas por el TEAC en los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, la Ley General Tributaria establece en el artículo 242 apartado cuarto que *“Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía”.*

Pues bien, al respecto señala el TEAR en la resolución cuyo criterio constituye el objeto del presente recurso que *“no menos cierto es que la Resolución del TEAC a la que parece acogerse la Administración actuante unificaba el criterio respecto de un precepto recogido en una Ley que no se le debe aplicar. En efecto, aquella resolución fue emitida respecto de una liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, por tanto, respecto de un ejercicio en que la Ley aplicable no era el Real Decreto*

Legislativo 4/2004 –de aplicación a los ejercicios controvertidos- sino respecto a la antigua Ley 43/1995 (...)No siendo el mismo precepto legal el ahora cuestionado, no puede basarse la Administración en dicha resolución para unificación de doctrina para justificar su efecto vinculante, pues dicha resolución en este caso no le vincula”.

En efecto, como indica el TEAR, la Resolución de este TEAC de fecha 29 de enero de 2009, RG 5106-2008, se refería al período impositivo 2002 y aplicaba la Ley 43/1995, la cual regulaba los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en sus artículos 122 a 127 bis. Sin embargo, no puede estar de acuerdo este Tribunal Central, y adelantamos así nuestro criterio, con la conclusión alcanzada por ese TEAR acerca de que la doctrina en su día sentada hubiera dejado de ser vinculante por la sola aprobación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Así, 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:

“La disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre



R.G.: 2398-2012

Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en la redacción dada por la disposición final decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece que el Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de 15 meses a partir de la entrada en vigor de esta ley los textos refundidos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades.

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 refundidos³.

Esta habilitación tiene por finalidad incrementar la claridad del sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a estos tributos, contribuyendo con ello a mejorar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y de los contribuyentes.

En ejercicio de tal autorización, se elabora este real decreto legislativo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

En esta misma idea (el limitado alcance de la autorización para la delegación legislativa) insistió posteriormente el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en cuya Exposición de Motivos se advierte expresamente: “La disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre

³ La negrita es nuestra.

la Renta de no Residentes, en la redacción dada por la disposición final decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, habilitó al Gobierno para elaborar el texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En relación con dicho texto refundido, el Consejo de Estado, en sendos dictámenes de 16 de octubre de 2003 y 26 de febrero de 2004, observó que debía procederse a refundir en un único cuerpo normativo todas las disposiciones reglamentarias vigentes, aprovechando la ocasión para realizar únicamente los ajustes relativos a remisiones y nueva numeración⁴”.

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.

Conviene insistir en que lo determinante para que este Tribunal Central adoptase en su día y corrobore ahora el criterio de la improcedencia de aplicar a las entidades de mera tenencia el tipo reducido

⁴ La negrita es nuestra.



R.G.: 2398-2012

de gravamen de las empresas de reducida dimensión, no lo es el tipo o naturaleza de la entidad, sino el hecho de que por las mismas no se desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y sólo en este sentido se les negó el carácter de “empresa”, pues para gozar del régimen de “empresas” “de reducida dimensión”, además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de “negocios”, es preciso cumplir otro, el esencial pues constituye el eje sobre el que pivota su aplicación: que se trate de “empresas”, esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas (que suponen en todo caso la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado) circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto concreto. Así, tratándose de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, y con total independencia respecto de lo que sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido (no en vano el artículo 5.1 de su Ley reguladora, la Ley 37/1992, al definir el concepto de empresarios o profesionales subraya que lo hace exclusivamente “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley”), en la normativa del IRPF se establecen los requisitos para determinar si se trata de rendimientos de actividades económicas o, por el contrario, del capital inmobiliario.

SEXTO: El régimen de sociedades patrimoniales, sustituto a su vez del régimen de sociedades transparentes, fue derogado, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaron a partir de 1 de enero de 2007, por la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006. Y en la Exposición de Motivos de la propia Ley 35/2006 se señala cuál es la finalidad pretendida con la supresión de este régimen: *“la tributación será la que corresponda aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad”*.

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 (en el sentido de determinar que si se trata o no de actividades que suponen la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado), 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. Así, pueden traerse a colación los siguientes ejemplos:

- La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la cual requiere, tanto para los elementos patrimoniales transmitidos como para aquellos en los que se materialice la reinversión, su afectación a “actividades económicas”.
- El régimen espacial de entidades, precisamente, dedicadas al arrendamiento de viviendas, requiere que tales sociedades



R.G.: 2398-2012

- tengan como actividad principal el arrendamiento de viviendas.
- Dentro de la regulación especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, se exige, en las aportaciones no dinerarias de elementos patrimoniales distintos de acciones o participaciones sociales pro contribuyentes del IRPF, que estén afectos a actividades económicas.
 - Y una norma de reciente introducción, la disposición adicional undécima del TRLIS, que regula una libertad de amortización, requieren que las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, estén afectos a actividades económicas.

SÉPTIMO: 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:

“El segundo punto objeto de discrepancia entre las partes es el relativo al de su consideración como empresa de reducida dimensión así como la procedencia de aplicar el tipo impositivo fijado en el art. 127.bis, lo que deniega el TEAC por la misma razón de no ser una empresa que desarrolle actividad económica.

Argumenta la parte que el art. 127.bis, en la redacción vigente en los ejercicios regularizados, comienza con el empleo no del término empresa sino un concepto más amplio como es de «entidades».

La Sala ya se ha pronunciado sobre esta misma cuestión llegando a la misma conclusión apuntada por el TEAC. Citamos la sentencia de 8 de octubre de 2009 dictada en el recurso 174/2006.

«Por lo que respecta al tipo de gravamen propuesto en la demanda, debe decirse que el artículo 127.bis de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades de 1995, en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente: Artículo 127.bis. Tipo de gravamen:

“Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 122 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de esta Ley, deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre cero y 15.000.000 de pesetas, al tipo del 30%.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35%.

(...).”

Por su parte, el artículo 122 de la mencionada Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, bajo la rúbrica de “Ámbito de aplicación: cifra de negocios”, dispone que “1. Los incentivos fiscales establecidos en el presente capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas.”

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



R.G.: 2398-2012

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.⁵»

En virtud del criterio expuesto, debe desestimarse este motivo de impugnación.”.

En sentencia posterior, de 26 de mayo de 2011 (Rec. n.º 285/2008), la Audiencia Nacional, analizando un supuesto de hecho como el presente, en el que la entidad no cumplía los requisitos para que el arrendamiento de inmuebles tuviera carácter empresarial, afirma (fundamento jurídico octavo)“:

“Por último, alega la recurrente la procedencia por los mismos argumentos expuestos de la aplicación del tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión, conforme a lo establecido en el art. 122, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades .

La Sala entiende que los mismos criterios expuestos anteriormente son aplicables a la presente alegación, pues el beneficio regulado por la norma fiscal se hace depender del "importe neto de la cifra de negocios" realizados por la entidad en el ejercicio correspondiente; en definitiva, el sustento fáctico sobre el que se asienta la aplicación de dicho beneficio se predica de la existencia de una actividad empresarial originadora de la "cifra de negocios" y el "importe" de los mismos. En consecuencia, dado que la entidad es calificada como sociedad en régimen de transparencia fiscal en el ejercicio 2001, en el sentido ya declarado en los anteriores Fundamentos Jurídicos, se ha de desestimar dicha alegación”.

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

⁵ La negrita es nuestra.

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.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS** contra resolución del Tribunal Regional, **ACUERDA ESTIMARLO**, fijando como criterio el siguiente:

De conformidad con el artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el régimen especial para las empresas de reducida dimensión a entidades que no realicen actividades económicas.