

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de enero de 2009

Vocalía 2.^a

R.G. 5106/2008

SUMARIO:

Transparencia fiscal. Sociedades en transparencia obligatoria. Sociedad de mera tenencia de bienes. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión no puede ser de aplicación a las sociedades de mera tenencia de bienes, puesto que el beneficio fiscal previsto en el art. 127 bis Ley 43/1995 (Ley IS) es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. El diccionario de la Real Academia Española define empresa como «unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos» y 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.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 26, 75 y 122 a 127 bis

Ley 230/1963 (LGT), art. 23

Código Civil, art. 3.^o

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), art. 191

RESOLUCIÓN

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada (29 de enero de 2009), este Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Alcalá n.º ..., 28014 Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de ... de 2007 (RG ... y ...) relativa a liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 y sanción derivada de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Notificado al Director General de Tributos el acto de referencia con fecha 31-10-2007 fue promovida por el mismo el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio n.º ... en fecha 13-11-2007.

Puesto de manifiesto el expediente al recurrente, con fecha 14-02-2008 presentó las correspondientes alegaciones las cuales, a su vez, fueron puestas de manifiesto a ..., S.A. con fecha 04-03-2008, otorgándole el plazo de un mes para que alegase lo que estimare procedente sin que conste que presentare escrito alguno al respecto.

Segundo.

..., S.A. presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002.

Por la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de ... se dictó liquidación provisional por importe de 1.748,15 euros, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, clave de liquidación ...

En dicha liquidación provisional se modifica el tipo de gravamen aplicado por entender la Administración que los beneficios fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión no pueden ser de aplicación a las sociedades de mera tenencia de bienes reguladas en el artículo 75 de la Ley 43/1995 dado que dichas entidades no realizan actividades empresariales, por lo que corresponde la aplicación del tipo de gravamen del 35% en lugar del autoliquidado por el contribuyente del 30%.

Tercero.

Disconforme con dicha liquidación el interesado interpuso frente a la misma la reclamación económico-administrativa n.º ... ante el TEAR de ... el cual, previos los trámites oportunos, dictó la resolución que nos ocupa en la que se estiman las pretensiones actoras 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.»

Cuarto.

Disconforme con dicho criterio del TEAR el Director General de Tributos solicita que se unifique el 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 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».

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, planteándose como cuestión si procede o no unificar el criterio en los términos pretendidos por el Director General de Tributos.

Segundo.

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:

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 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 la Ley 43/1995.

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.º 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».

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.

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 el 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 se 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.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones tales como las de ... y 15-02-2007 (RG 381/05).

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.