



Roj: STSJ CANT 290/2014
Id Cendoj: 39075330012014100125
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Santander
Sección: 1
Nº de Recurso: 234/2013
Nº de Resolución: 85/2014
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: JUAN PIQUERAS VALLS
Tipo de Resolución: Sentencia

S E N T E N C I A nº 000085/2014

Iltrma. Sra. Presidente

Don Rafael Losada Armadá

Iltrmos. Sres. Magistrados

Doña Clara Penin Alegre

Doña Esther Castanedo García

Don Juan Piqueras Valls

Doña Paz Hidalgo Bermejo

En la Ciudad de Santander, a once de marzo dos mil catorce.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el recurso **número 234/2013**, interpuesto por **SOLSUR-PATRIMONIAL S.L.**, contra el **T.E.A.R.C.**, representado y defendido por el Abogado del Estado .

La cuantía del recurso es de 28.803,61 euros.

Es ponente el Iltrmo. Sr. D. Juan Piqueras Valls, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El recurso se interpuso el día 30 de Julio de 2013 contra la resolución de 22 de mayo de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, Ministerio de Hacienda, en relación con la desestimación de la reclamación número 39/1613/12 y 1616/12,1941/12 acumuladas, sobre resoluciones con liquidación provisional y resoluciones de recursos de reposición interpuestos por liquidaciones provisionales-Impuesto de Sociedades, ejercicios 2007-2008-2009 y 2010 .

SEGUNDO: En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte Sentencia por la que se declare la nulidad de las resoluciones combatidas, por ser contrarias al ordenamiento jurídico.

TERCERO: En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada solicita de la Sala la desestimación del recurso, por ser conformes a Derecho los actos administrativos que se impugnan.

CUARTO: No solicitado el recibimiento del proceso a prueba, se señala fecha para votación y fallo, que tuvo lugar el día 19 de febrero de 2014, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - SOLSUR PATRIMONIAL S.L. interpone "recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 22 de mayo de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, Ministerio de Hacienda, en relación con la desestimación de la reclamación número 39/1613/12 y 1616/12, 1941/12 acumuladas, sobre resoluciones con liquidación provisional y resoluciones de recursos de reposición interpuestos por liquidaciones provisionales - Impuesto de Sociedades -, ejercicios 207-2008-2009-2010".

La parte recurrente solicita que se dicte "sentencia por la que, estimándolo, se anule y deje sin efecto la resolución impugnada, condenando a la administración a la devolución de lo indebidamente ingresado, más los intereses devengados desde su ingreso, y desde la interpelación judicial, todo ello con imposición de las costas del procedimiento a la recurrida".

SOLSUR PATRIMONIAL S.L. articula las pretensiones que formula a través del presente recurso contencioso-administrativo sobre los motivos siguientes:

1) La resolución impugnada vulnera los arts. 108 y 114 del R.D.Lvo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al excluir a la recurrente del régimen de incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, pues:

- Niega la condición de empresa de SOLSUR PATRIMONIAL S.L., basándose en el art. 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, obviando la prohibición de la analogía ex art. 14 de la Ley General Tributaria y que la derogación del art. 61 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha suprimido toda remisión a la Ley 35/2006.

- Se basa en una Resolución del TEAC de 30/05/2012 que, confirmando la doctrina aplicable a la legislación anterior, obviando que SOLSUR PATRIMONIAL S.L. es una empresa en funcionamiento con actividad económica que obtiene ingresos continuados derivados de su actividad ordinaria. Y

- El art. 108.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sólo condiciona la aplicación del régimen al importe de la cifra de negocio, y

2) En todo caso, la Administración ha reconocido expresamente la condición de empresa de la recurrente, al exigirle que dé de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) a uno de sus administradores.

SEGUNDO.- El ABOGADO DEL ESTADO se opone al recurso y solicita que se dicte sentencia por la que, declarando la conformidad a Derecho del acto recurrido, se desestime íntegramente la demanda.

El Abogado del Estado articula su oposición a las pretensiones formuladas por la Sociedad recurrente sobre los motivos siguientes:

1) La resolución del TEARC se limita a aplicar, respecto a las sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles, el criterio vinculante fijado por el TEAC en su Resolución de 30/05/2012 y

2) La resolución del TEARC es conforme a derecho, pues la recurrente no reúne los requisitos para ser considerada "empresa" y beneficiarse de una normativa que tiene una finalidad específica distinta.

TERCERO.- Las alegaciones de las partes se integran en una controversia que, en el expediente administrativo, ha quedado configurada en los siguientes términos:

1) La Oficina de Gestión Tributaria de la AEAT practicó liquidaciones provisionales del Impuesto de Sociedades, ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010 a SOLSUR PATRIMONIAL S.L. por entender que:

- El tipo de gravamen aplicado era incorrecto, según la Resolución del TEAC, de 30/05/2012, respecto a los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión y

- La entidad no realiza una actividad económica, pues carece de local destinado exclusivamente a la gestión de la actividad y de un empleado con contrato laboral y jornada completa (art. 27 de la Ley 35/2006).

2) SOLSUR PATRIMONIAL S.L. recurrió en reposición aduciendo que:

- El art. 108 del R.D.Lvo 4/2004 sólo exige que la cifra neta de negocios sea inferior a 8 millones de euros para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión.

- La recurrente realiza actividad económica, pues obtiene ingresos, de forma periódica y regular, de su actividad ordinaria, y

- El Impuesto de Sociedades no contiene norma alguna que imponga condiciones para considerar al arrendamiento de inmuebles actividad económica.

3) La AEAT desestimó el recurso de reposición, por entender que:

- La existencia, o inexistencia, de actividad económica se determina por el art. 27 de la Ley 35/2006 del IRPF .

- La recurrente "no realiza actividad económica alguna a efectos fiscales", pues no tiene asalariados, y

- La recurrente sólo ha obtenido ingresos derivados de la "mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados".

4) SOLSUR PATRIMONIAL S.L. interpuso reclamación económico-administrativa contra la Resolución de la AEAT, aduciendo que:

- La resolución impugnada se basaba en una doctrina del TEAC, que aplicaba la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y, sin embargo, la controversia está regulada por el R.D.Lvo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- La Administración ha inaplicado, indebidamente, el art. 108 del TRLIS, que se basa exclusivamente en el importe de la cifra de negocios.

- La Administración excluye indebidamente a las sociedades dedicadas al arrendamiento del concepto de empresas y, por tanto, restringe el ámbito del Régimen de Incentivos Fiscales para Empresas de Reducida Dimensión, y

- La Administración infringe la normativa, pues la supresión del Régimen de Sociedades Patrimoniales implica que las mismas se integren en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad, y

5) El TEARC desestimó íntegramente las reclamaciones, por entender que las resoluciones impugnadas eran conformes a derecho.

CUARTO.- De todo lo expuesto, se infiere que, en definitiva, la cuestión litigiosa es de naturaleza estrictamente jurídica. En efecto, la controversia consiste en determinar si, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, el art. 27.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) resulta aplicable para determinar el ámbito subjetivo del art. 108 del TRLIS.

El análisis de esta cuestión requiere la previa delimitación de los fundamentos de la Resolución impugnada. El TEARC se basa, por imperativo legal (art. 242.4 de la Ley General Tributaria) en la doctrina fijada por el TEAC, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, mediante Resolución de 30/05/2012.

El examen de la Resolución del TEAC en cuestión evidencia que:

1) La misma tenía por objeto último las liquidaciones de la AEAT que, para los ejercicios 2008 y 2009 del Impuesto sobre Sociedades, inaplicaban el régimen de incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión (art. 108 y siguientes del TRLIS), por carecer la entidad contribuyente de local y personal laboral a jornada completa (art. 27.2 de la LIRPF).

2) El TEAC se pronuncia sobre una Resolución de un TEARC, de fecha 20/12/2011, que considera aplicable el Régimen Especial de Incentivos Fiscales a las Empresas de Reducida Dimensión, por entender que:

a) No resulta aplicable la doctrina fijada por el TEAC, en unificación de doctrina, ya que la misma tenía por objeto la aplicación del art. 75 de la Ley 43/1995 y el caso analizado se regía por el R.D.Lvo 4/2004.

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 (...) pues el artículo 108 TRLIS establece que los incentivos fiscales establecidos en el capítulo XII de dicha Ley se aplicarán "siempre que el importe de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior sea inferior a 8 millones de euros".

c) Las sociedades dedicadas al arrendamiento son empresas y el arrendamiento es actividad económica empresarial, pues:

- El Código de Comercio no hace distinción alguna.

- Les resulta aplicable el Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007).

- También les resulta aplicable el Impuesto de Actividades Económicas (R.D.Lvo 1175/1990).

- El arrendamiento es actividad empresarial en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 5 de la Ley 37/1992), y

- El arrendamiento es actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

3) El TEAC estima el recurso y declara que:

a) La doctrina fijada en la Resolución de 29/01/2009 no ha dejado de ser vinculante, pues:

- El TRLIS (R.D.Lvo 4/2004) se redactó en virtud de una delegación legislativa que se circunscribía a la nueva formulación de un texto único (Disposición Adicional de la Ley 46/2002) en todo lo que ello conlleva (art. 82.5 de la Constitución Española).

- No existe, por tanto, diferencia alguna, a los efectos de la cuestión examinada, entre los arts. 122 y 127 bis de la Ley 43/1995 y los arts. 108 y 114 del TRLIS, y

b) El Régimen de Incentivos Fiscales a Empresas de Reducida Dimensión requiere que las entidades en cuestión:

- Desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y

- Las dedicadas a la "actividad de arrendamiento de bienes inmuebles", que cumplan los requisitos exigidos por la LIRPF para integrarlas en el ámbito de "rendimientos de actividades económicas".

b) La derogación del régimen de sociedades patrimoniales resulta intrascendente a estos efectos, pues:

- Dichas sociedades se rigen por las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, y

- La exigencia del requisito de "actividades económicas" para aplicar el Régimen de Empresas de Reducida Dimensión no explicitada en el TRLIS, no es ajena al impuesto (deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, aportaciones no dinerarias en el régimen de fusión y escisión de empresas y Disposición Adicional undécima del TRLIS), y

c) La doctrina del TEAC ha sido confirmada por las sentencias la Audiencia Nacional de 23/12/2010 y 26/05/2011 y es acorde con las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 30/07/2009 , Valencia de 20/10/2009 y Cantabria de 04/06/2004 .

QUINTO.- Procede, por tanto, determinar si la regulación del TRLIS condiciona, o no, la aplicación del Régimen Especial de Incentivos Fiscales para las Empresas de Reducida Dimensión a la concurrencia de los requisitos exigidos por el art. 27 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Como cuestión previa al antedicho examen normativo, la Sala debe hacer las siguientes precisiones:

1) La totalidad de las sentencias citadas por el TEAC en su Resolución de 30/05/2012 y de 28/05/2013 se pronuncian sobre recursos regulados por la legislación anterior a la Ley 35/2006.

2) El derogado Régimen de Sociedades Patrimoniales (Título VII, Capítulo VI del TRLIS) se remitía expresamente (art. 61.1.a del TRLIS) a la normativa del IRPF para determinar la existencia, o inexistencia, de actividad económica y de elementos patrimoniales afectos a ella. Lo mismo ocurría en el art. 75 de la Ley 43/1995 respecto a las Sociedades Transparentes.

3) La remisión se efectuaba a los efectos de considerar a la entidad como una Sociedad Patrimonial y aplicarle un régimen tributario que, entre otros extremos, incluía:

- La división de la base imponible en dos partes, general y especial, a cuantificar con matices, por las normas de la LIRPF, y

- La aplicación de un tipo de gravamen del 40 % a la parte general (intermedio entre el tipo máximo del IRPF y el general del IS) y el 15 % a la parte especial. Y

4) El carácter antielusivo del régimen y la razón de su desaparición lo explicita el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006 al indicar: " *Por lo que se refiere a la supresión del régimen de las sociedades patrimoniales, conviene recordar que el mismo vino a sustituir al anterior régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad.*

Este régimen estaba construido de forma tal que se alcanzase en sede de la sociedad patrimonial una tributación única equivalente a la que hubiere resultado de obtener los socios directamente esas rentas, todo ello en el marco de un modelo donde el Impuesto sobre Sociedades era un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reforma de este último impuesto vuelve al modelo clásico de no integración de ambos impuestos por cuanto se unifica el tratamiento fiscal del ahorro cualquiera que sea el origen del

mismo, lo cual motiva una tributación autónoma de ambos impuestos no estando, por tanto, justificada la integración que representa el régimen de las sociedades patrimoniales.

Asimismo, la finalidad antidiferimiento de dicho régimen pierde ahora su sentido con el nuevo régimen de la tributación del ahorro. En definitiva, con la eliminación del régimen de las sociedades patrimoniales, cuando un contribuyente realice sus inversiones o lleve a cabo sus actividades a través de la forma societaria, la tributación será la que corresponda aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad, dado que la elección de la forma jurídica responderá no tanto a motivos fiscales sino económicos".

SEXTO.- Ello fijado, procede seguidamente delimitar el ámbito normativo de los arts. 108 y 114 del TRLIS.

El art. 108 del TRLIS establece: "Ámbito de aplicación. Cifra de negocios.

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 10 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último".

El art. 114 del mismo cuerpo legal precisa, a su vez, que: "Tipo de gravamen.

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.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior".

El art. 12 de la Ley General Tributaria regula la interpretación de las normas tributarias en la forma siguiente:

"Interpretación de las normas tributarias

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil .

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda".

La Sala deberá, por tanto, interpretar la relación art. 108 del TRLIS / art. 27 de la LIRPF en función de los criterios hermenéuticos establecidos en el art. 3.1. del Código Civil .

El examen lingüístico del art. 108 del TRLIS evidencia los siguientes hechos:

a) La norma no contiene remisión alguna al art. 27 de la LIRPF .

b) La norma tampoco contiene referencia alguna a que la aplicación del Régimen en cuestión esté condicionada a que la actividad de las entidades deba cumplir determinados requisitos específicos, ni tampoco distingue tipos de actividades, y

3) La norma liga la aplicación del régimen exclusivamente al importe neto de la cifra de negocios.

De todo lo expuesto, se infiere que el tenor literal del art. 108 del TRLIS no obliga a las sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles a disponer de un local dedicado, en exclusiva, a la gestión, y de un empleado a jornada completa en el Régimen Especial *en cuestión*.

SÉPTIMO.- La Sala estima que el criterio de interpretación sistemático tampoco permite establecer la vinculación del art. 108 del TRLIS al art. 27 de LIRPF aplicada por el TEAC.

El Tribunal ha formado este criterio sobre los hechos y razones siguientes:

1) El concepto importe neto de la cifra de negocios representa el componente de ingresos del resultado contable de una empresa y es definido por el art. 35 del Código de Comercio , al que se remite el art. 10.3 del TRLIS, en la forma siguiente: "La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, 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, que deban ser objeto de repercusión".

2) El art. 27 de la LIRPF es una norma destinada a la clasificación de rendimientos que puede obtener la persona jurídica sujeto del impuesto. La norma no define, con carácter general, la "actividad económica", sino que precisa los requisitos objetivos (organización y asunción del riesgo) y finalísticos (intervención en la vida económica) para poder clasificar a efectos tributarios unos determinados rendimientos del sujeto del IRPF.

3) El Impuesto de Sociedades se rige, desde la Ley 43/1995, por un sistema sintético, abandonando la clasificación de rentas.

4) El art. 53 del TRLIS regula el ámbito de aplicación del Régimen Especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y

- No remite al art. 27.2 de la LIRPF , ni establece requisito complementario alguno para que "las sociedades que tengan por actividad económica el arrendamiento de viviendas" puedan acogerse al mismo, y

- Faculta a dichas entidades para, cuando con arreglo al art. 108 del TRLIS, les sea de aplicación el régimen de incentivos para empresas de reducida dimensión, puedan optar por uno u otro.

5) El art. 94 del TRLIS, al regular el régimen de aportaciones no dinerarias, distingue entre:

- Los sujetos pasivos del impuesto de sociedades, para quienes sólo exige:

"a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados" y

b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento". (art. 94.1. a y b del R.D.Lvo 4/2004).

- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para quienes exige que, cuando aporten elementos patrimoniales distintos a acciones o participaciones sociales, "dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleva con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio" (arts. 27 , 28 y 29 de la LIRPF).

OCTAVO.- Los criterios de interpretación histórico, sociológico y teleológico tampoco permiten establecer la vinculación pretendida del art. 108 del TRLIS al art. 27 de la LIRPF , ya que:

1) En la evolución del Impuesto sobre Sociedades, se constata la siguiente evolución:

- La desaparición del régimen de rendimientos previsto en el art. 3 de la Ley 61/1978 en la normativa posterior (arts. 4 de la Ley 43/1995 y del R.D.Lvo 4/2004).

- La modificación del sistema para determinar la base imponible, desde un régimen estrictamente tributario (art. 10 de la Ley 61/1978) a una remisión a los resultados contables conforme se determinan en el Código de Comercio (arts. 10 de la Ley 43/1995 y del R.D.Lvo 4/2004), y

- La desaparición de toda referencia a Sociedades de mera tenencia de bienes tras la derogación del Régimen Especial de Sociedades Patrimoniales efectuada por la Ley 35/2006.

2) Sociológicamente, no parece compatible con una realidad económica cada vez más dependiente de las transacciones informáticas condicionar el concepto de "actividad económica" a la concurrencia de unos requisitos (local y empleados) sobrepasados en el mundo comercial de **Internet**, cuando tal exigencia no está explicitada en la norma, respecto a entes con personalidad jurídica propia, organización regulada en la ley y actuación en la vida económica real con asunción del riesgo, y

3) La finalidad del Régimen Especial regulado en el art. 108 del TRLIS es estimular la economía y, por tanto, no hay razón, ante la inexistencia de norma expresa alguna, para negar el acceso al régimen a una sociedad mercantil que se dedica al arrendamiento de inmuebles, es decir a actividades económicas en el sentido jurídico-mercantil del término, so pretexto de que carece de local y de empleados. Máxime cuando el régimen resulta aplicable a personas físicas que obtengan rendimientos de la utilización, por cuenta propia, de medios de producción o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la vida económica (arts. 27.1 y 28.1 párrafo segundo de la Ley 35/2006).

NOVENO.- Procede por todo lo expuesto estimar el recurso, anular la Resolución impugnada y condenar a la Administración a devolver lo ingresado a causa de la citada Resolución, con los intereses legales correspondientes, ya que:

1º) La resolución del TEARC se basa, exclusivamente, en que la recurrente, una sociedad de responsabilidad limitada dedicada al arrendamiento de inmuebles, no puede aplicar el tipo de gravamen del art. 114 del TRLIS, pues:

-La norma solo es aplicable a las entidades que reúnan la "condición de empresa" y

-La recurrente no es una "empresa", ya que no reúne los requisitos exigidos por el art. 27.2 de la LIRPF ,

2º) El art. 27.2 de la LIRPF no resulta aplicable a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y

3º) No cabe negar la condición legal de "empresa" (técnica del levantamiento del velo) a una sociedad mercantil cuando el propio legislador deroga la normativa antielusión (Ley 35/2006), por entender que, actualmente, carece de objeto.

DÉCIMO.- No se hace especial imposición de costas, pues concurren en el supuesto serias dudas de derecho (art. 139 de LJCA), ya que el recurso tiene por objeto el primer posterior a la derogación del Régimen de Sociedades Patrimoniales y la jurisprudencia previa no contenía una delimitación precisa de su ámbito.

FALLO

Se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SOLSUR PATRIMONIAL S.L. contra la resolución de 22 de mayo de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, Ministerio de Hacienda, en relación con la desestimación de las reclamaciones números 39/1613/12 y 1616/12, 1941/12 acumuladas, por liquidaciones - Impuesto de Sociedades -, ejercicios 207-2008-2009-2010. Se anula la

resolución impugnada y se condena a la Administración a devolver a la recurrente las sumas ingresadas indebidamente, con los intereses procedentes. No se hace imposición de costas.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes con expresión de los recursos que en su caso procedan frente a ella, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

VOTO PARTICULAR

REALIZADO POR LA MAGISTRADA MARÍA Esther Castanedo García A LA SENTENCIA RECAÍDA EN EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO NÚMERO 234 DE 2013, SUSCRITO ASIMISMO POR EL SR. PRESIDENTE D. Rafael Losada Armadá.

En fecha 19 de febrero de 2014, una Magistrada titular de la Sala de lo Contencioso- administrativo y los dos magistrados de refuerzo de la misma (de la Sala Civil y penal), votaron en contra de la propuesta de sentencia por mi sostenida, y tras haber redactado las sentencias, el día 19 de marzo, se me dio cuenta de la misma el día 21 de marzo de 2014, por lo que procedemos a dictar voto particular, en el siguiente sentido:

En Santander a 21 de marzo de 2014, la Magistrada Sra. Esther Castanedo García y el Presidente de Sala Sr. Rafael Losada Armadá no están de acuerdo con el criterio mantenido en estas sentencias por los siguientes motivos:

PRIMERO: Cuando en el fundamento de derecho cuarto se dice que lo que se está manteniendo es el criterio de la Sala, se está haciendo todo lo contrario, es decir, ir en contra del criterio consolidado (desde hace más de diez años) por esta Sala, muchas otras Salas de Tribunales Superiores de Justicia, e, incluso la sala Tercera del Tribunal Supremo.

De hecho el criterio de esta Sala fue fijado en **Sentencia de 4 de junio de 2004**, sobre un asunto exactamente idéntico (aunque por razón de las fechas se refiriera a los textos del LIS y del LIRPF anteriores). En ambos casos señalar que los art. 122 a 127 bis de la Ley 43/1995 sobre Sociedades y el art. 25.2 de la Ley 40/98 de Renta de Personas Físicas, tenían el mismo tenor literal y sólo han cambiado la unidad monetaria y las cuantías señaladas y exigidas a los contribuyentes.

Tal Sentencia concluía la desestimación de la demanda por: *"En el supuesto de autos, nos encontramos ante una empresa familiar de mera tenencia de bienes, que incumple los requisitos exigidos por el art. 25.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que se considere que como actividad económica el arrendamiento o compraventa de inmuebles, y ello por cuanto que, con independencia de que esté sujeta al régimen de transparencia fiscal, cuestión que no se discute, exige dicho precepto que se cuente con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la misma, circunstancia que no ha sido acreditada por la parte actora, puesto que el susodicho local no es otro que el domicilio de la sociedad, sin que se pruebe que el mismo se destina tan sólo y de forma exclusiva al desarrollo de la actividad económica. El requisito de contar al menos con un empleado con contrato laboral y a jornada completa tampoco se cumple en el supuesto de autos, ya que D^a Raquel, a la sazón hija del matrimonio que junto con otro hijo componen la sociedad de tenencia de bienes, es a la vez administradora social de la misma así nombrada en los Estatutos, no siendo trabajadora por cuenta ajena, tal y como exige el art. 25.1 de la Ley del IRPF, sino que, como consta en su recibo de salarios, tiene la condición de trabajadora autónoma, por lo que procede la desestimación de la demanda"*.

Siendo que en el 2004, fue esta Sala la que abrió esta vía, se ha consolidado con las siguientes sentencias: Traemos a colación la Sentencia de la Sala de lo Contencioso- administrativo del **TSJ Cataluña 30 de julio de 2009**, que refiriéndose a la de Cantabria antes reseñada y a la **Sentencia núm. 826/2006 del TSJ de la Comunidad Valenciana**, con cita de otra del TSJ de Cantabria, en un supuesto similar al que nos ocupa, razonaba: *"«La parte actora, como se ha hecho notar, no discute su inclusión en el régimen llamado entonces de transparencia fiscal; régimen éste en que la incardinó la Inspección por considerarla una sociedad de mera tenencia de bienes. Lo que aduce la recurrente es que, dado que el volumen de sus negocios es inferior al previsto para la aplicación del régimen especial que regulaban los arts. 122 y ss. de la Ley 43/95, procedería en todo caso la aplicación de dicho régimen, que comportaría la libertad de amortización de los inmuebles, sin sujeción a las exigencias generales que esa Ley establecía para la amortización, y asimismo un tipo de gravamen inferior al general. También citamos, en idéntico sentido, la Sentencia de la Sala de lo contencioso- administrativo de Valencia de 20 de octubre de 2006 establece: " Lo que aduce la recurrente es que, dado que el volumen de sus negocios es inferior al previsto para la aplicación del régimen especial que regulaban los arts. 122 ss. de la ley 43/95, procedería en todo caso la aplicación de dicho régimen, que*

comportaría la libertad de amortización de los inmuebles, sin sujeción a las exigencias generales que esa ley establecía para la amortización, y asimismo un tipo de gravamen inferior al general.

A este respecto, es cierto que en alguna ocasión la Inspección hace referencia a un tipo de gravamen del 30%. Pero, del conjunto de las actuaciones inspectoras, se deduce que se trata de un simple error tipográfico. En ningún caso la Inspección ha dicho que sea de aplicación a CMJ GESTION DE INMUEBLES el régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión. Así, en el acta se hace referencia al tipo de gravamen del 35%, no al tipo del 30%. Y lo mismo sucede en el acuerdo que confirma el acta de disconformidad.

Pero es que, además, ello tiene su lógica, tratándose como se trata de una sociedad en transparencia fiscal. A este respecto, si bien es verdad que los arts. 122 ss. de la Ley 43/95 aludían sólo a que la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior fuera inferior a 250 millones de pesetas (que se elevarían a tres millones de euros a partir del 25 de junio de 2000, experimentándose aumentos posteriores a consecuencia de sucesivas reformas), a juicio de la Sala hay que tener en cuenta no sólo la dicción literal del art. 122 sino también la finalidad global del régimen de las empresas de reducida dimensión. Y es indudable que con dicho régimen se pretendía fomentar, desde el punto de vista de la regulación fiscal, a las pequeñas y medianas empresas, para reactivar así estos importantes agentes económicos.

Si de lo que se trataba era de incentivar fiscalmente a las pequeñas y medianas empresas, la finalidad indudablemente consistía en reactivar las inversiones y el empleo generados en este sector económico. Y esta finalidad, indudablemente, está ausente cuando se trata de sociedades de mera tenencia de bienes; sin que, como se ha puesto de relieve con anterioridad, la parte recurrente haya discutido realmente ante la Sala la aplicabilidad del régimen de transparencia fiscal o su condición de sociedad de mera tenencia de bienes, destinada esencialmente al alquiler de inmuebles de su propiedad. No hay más que ver, por ejemplo, que el art. 123 de la ley 43/95, relativo a la libertad de amortización, tomaba precisamente como referencia el incremento de plantilla de la empresa".

En el mismo sentido Sentencias tan recientes como: **TSJ de Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 4ª, S 4-12-2013, nº 809/2013, rec. 15183/2013 . Pte: Hernández Serna, Miguel que establece:** " Impuesto de Sociedades. Liquidación provisional. El TSJ de Galicia confirma la Resolución del TEAR, sobre liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, ya que estamos ante una sociedad de mera tenencia, y al margen de que ya esté derogado el régimen de transparencia fiscal y el especial de sociedades patrimoniales, lo cierto es que careciendo la entidad actora de una ordenación por cuenta propia de recursos humanos y materiales, para intervenir en la producción de bienes y distribución de servicios, no puede disfrutar del beneficio fiscal (FJ 2)". Y el mismo ponente en **STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 12 febrero 2014**, en la que, además analiza la falta de transcendencia de la Ley 35/2006 en estos casos.

A mayor abundamiento señalar otras sentencias como la el **TSJ de Andalucía de 7 de septiembre de 2007 y de Canarias 28 de octubre de 2008**, la de **STSJ Cast-León (Bur) Sala de lo Contencioso-Administrativo de 17 enero 2014**, la de **26 de noviembre del 2013 del TSJ de Baleares, Recurso: 12/2013, Ponente: MARÍA CARMEN FRIGOLA CASTILLON** o la de **Galicia de 6 de noviembre del 2013 Recurso: 15006/2013**, ponente: **JUAN SELLES FERREIRO** que recordando la de **15 de octubre de 2013 en sede del procedimiento ordinario 15675/12**.

También, las Sentencias de la Audiencia Nacional de **26 de mayo de 2011**, la de **30 de mayo de 2012** sino también en las de **26 de mayo de 2011 (Recurso número 285/2008)**, en la de **18 de octubre de 2012 (Recurso número 338/2009)**, o en la más reciente de **3 de mayo de 2013**.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de fecha **STS Sala 3ª de 28 octubre 2010 y de 18 de abril de 2013**.

SEGUNDO: El fundamento jurídico cuarto de las sentencias dictadas hace referencia a la necesidad de seguir su criterio "por razones de coherencia y por exigencias de los principios de unidad de doctrina e igualdad, y para dar idéntica respuesta"... Se refiere al criterio fijado en una de estas tres sentencias de 11 de marzo de 2014, seguido por las otras dos de 19 de marzo de 2014.

Los firmantes de este voto pensamos que la unidad de doctrina, la igualdad y la seguridad jurídica se consiguen manteniendo las resoluciones que existen para este tipo de asuntos desde hace diez años y a nivel de sentencias de TSJ, de Audiencia Nacional y de Tribunal Supremo, siendo, además, que éste, ha dictado más de una sentencia sobre este supuesto, con idéntico contenido, lo que a efectos del artículo 1.6º del Código Civil viene a ser Jurisprudencia. El hecho de que no haya habido ninguna modificación legislativa

que justifique romper este criterio consolidado jurisprudencialmente, y que los supuestos de hecho tratados en estos tres asuntos de la Sala no tienen ninguna característica novedosa o singular hacen, a juicio de esta Magistrada, injustificada una sentencia estimatoria del recurso.

Abundando en el tema, y citando para ello al Magistrado del Tribunal Supremo Señor Joaquín Huellín, el problema existente en la actual jurisprudencia del Supremo es que, por razón del número desorbitado de recursos que se han resuelto, se han perdido los criterios jurisprudenciales claros existentes en cada materia, lo que nos ha llevado en términos coloquiales a encontrarnos ante un Tribunal Supremo parecido a un supermercado "*en el que encuentras de todo en las estanterías*". Pues bien, y centrándonos en nuestro tema, siendo muy difícil encontrar materias, sobre todo en el ámbito tributario, en los que exista una jurisprudencias homogénea y constante, en un único y sólo sentido, hace que parezca descabellado, sin más, romper este criterio, en el año 2014.

TERCERO: En cuanto al fondo del asunto, también discrepamos con lo mantenido en las sentencias dictadas. Exigir que las sociedades que se dediquen al régimen de arrendamientos de bienes inmuebles, tengan que cumplir los requisitos del artículo 27.2º de la LIRPF, para poder aplicarse los beneficios del artículo 108 del TRLIS, no rompe:

Con la **finalidad teleológica** que siempre ha regido en su regulación de este tipo de sociedades. De tal modo que en las Exposiciones de Motivos de las leyes que han venido regulando sucesivamente las llamadas hasta hoy sociedades patrimoniales, Sociedades Transparentes, Empresas de Reducida Dimensión, Empresas de Transparencia Fiscal, etcétera..., lo que han querido era favorecer con beneficios fiscales las declaraciones tributarias de las "pequeñas empresas" para que "salieran a la luz sus actividades económicas", para ello exigían unos requisitos que eran los recogidos en la LIRPF relativos al local y al empleado laboral. El hecho de que en el año 2006 (hace 8 años) cambie el régimen general de regulación de estas sociedades no supone que cambie la voluntad del legislados de beneficiar la economía que emerja, que, en atención a su volumen de negocios le será de aplicación un beneficio en concreto.

El criterio que nosotros proponemos pasa por declarar que si de lo que se trataba era de incentivar fiscalmente a las pequeñas y medianas empresas, la finalidad indudablemente consistía en reactivar las inversiones y el empleo generados en este sector económico. Y esta finalidad, indudablemente, está ausente cuando se trata de sociedades de mera tenencia de bienes; sin que, como se ha puesto de relieve con anterioridad, la parte recurrente haya discutido realmente ante la Sala la aplicabilidad del régimen de transparencia fiscal o su condición de sociedad de mera tenencia de bienes, destinada esencialmente al alquiler de inmuebles de su propiedad. No hay más que ver, por ejemplo, que el art. 123 de la Ley 43/95, relativo a la libertad de amortización, tomaba precisamente como referencia el incremento de plantilla de la empresa.

De hecho, la resoluciones de la Dirección General de Tributos desde el tres de marzo de 2004 rechazan la aplicabilidad de los beneficios fiscales a las empresas de reducida dimensión a una sociedad de las antes llamadas transparentes, luego patrimoniales, etcétera,... precisamente porque, siendo su actividad el arrendamiento de bienes, no constituye en puridad una actividad económica. Lo que viene a decir la DGT es que en principio no existiría incompatibilidad entre el régimen de transparencia fiscal y el régimen de las empresas de reducida dimensión; pero ello siempre y cuando la transparente realizara una actividad económica propiamente dicha, lo que no es el caso de las sociedades de simple tenencia de bienes. Esta conclusión se extiende a un concepto más amplio con nuestra sentencia, anteriormente citada, de cuatro de junio de 2004, dictada en el recurso 734/2003; precisamente porque la sociedad no desarrollaba, en puridad, una actividad empresarial. La sentencia señala que para ello *es exigible que exista al menos una persona con contrato laboral y a jornada completa y que exista un local destinado al ejercicio de la actividad*, tal como exigían el art. 40 de la Ley 18/91 y el art. 25 de la Ley 40/98.

Con el principio de igualdad de trato financiero con situaciones similares realizadas por una persona física, que realice exactamente las mismas funciones que esa persona en con sociedad patrimonial o como quiera llamarse.

Con el principio de estanqueidad tributaria, que no tiene nada que ver con el reenvío a otras normas para llenar conceptos ajenos al tributo, es decir, con el reenvío al artículo 27 del TIRPF no se está llenando de contenido del Hecho, el Tipo, o la Base imponible, sino describiendo las características de la actividad a los efectos, exclusivamente de fijar la viabilidad de unos beneficios concretos.

Con el régimen vigente desde la Ley 35/2006, es decir, que se estas sociedades se regulen por el régimen general del TRLIS y no como sociedades especiales, es la propia Ley 35/2006 del IRPF la que señala



que la desaparición del régimen de sociedades patrimoniales supone que estas empresas de mera tenencia de bienes se rijan a partir de ese momentos por las normas generales del LIS, y por ello se deben aplicar los mismos requisitos que a otras empresas en relación con el artículo 108 de las LIS , en relación a las cuantías en ese artículo señalado, pero también las reglas de aplicación a las entidades de arrendamientos de inmuebles, en cuanto a la actividad, local y personal contratado, por tratarse de una de estas.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ