

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC045495

DGT: 14-09-2012

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1786/2012

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios. *Sociedad, cuya única actividad consiste en el arrendamiento de naves industriales, sin contar, al efecto, con personal contratado ni local afecto a dicha actividad.* El criterio sostenido en la Resolución del TEAC, de 29 de enero de 2009, RG 5106/2008 (NFJ032031), ha sido declarado plenamente vigente por dicho Tribunal, tras la aprobación del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). En consecuencia, dado que la sociedad no realiza actividad económica alguna, no podrá aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión regulado en el capítulo XII del título VII del TR Ley IS.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 108.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), art. 239.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante pertenece a un grupo horizontal de sociedades, administradas todas ellas por un administrador judicial.

Todas las sociedades del grupo desarrollan la actividad de arrendamiento de naves industriales, teniendo cada sociedad una nave en propiedad. Para el desarrollo de dicha actividad, la sociedad cabecera del grupo cuenta con un único local desde el cual se centraliza la gestión de la actividad de arrendamiento de cada una de las sociedades del grupo. A su vez, la sociedad matriz cuenta con dos empleados, uno de ellos con contrato laboral indefinido y a jornada completa y dedicada en exclusiva a la actividad de arrendamiento.

El importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de las sociedades que integran el grupo ha sido inferior a 8 millones de euros en el ejercicio 2010

Cuestión planteada:

Se plantea si la actividad de arrendamiento desarrollada por la consultante puede calificarse como actividad económica y si resultaría de aplicación, en el ejercicio 2011, el régimen fiscal especial de empresas de reducida dimensión.

Contestación:

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regula en el capítulo XII de su título VII, el régimen especial de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, estableciendo en su artículo 108, según redacción vigente para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, 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 10 millones de euros.

(...)

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.

(...)"

En el escrito de consulta se plantea si el régimen fiscal especial para empresas de reducida dimensión resulta de aplicación a la consultante, perteneciente a un grupo de sociedades, cuya única actividad consiste en el arrendamiento de naves industriales, sin contar, al efecto, con personal contratado ni local afecto a dicha actividad.

No obstante lo anterior, los medios materiales y humanos mínimos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF para que la actividad de arrendamiento de naves industriales tenga la consideración de actividad económica sí están presentes en sede de la sociedad cabecera del grupo al cual pertenece la consultante.

A efectos de determinar si existe o no actividad económica, ha de hacerse una remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece que:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa."

En este punto, es preciso señalar que este Centro Directivo, en reiterada doctrina, recogida, entre otras, en las consultas vinculantes V 473/2007 y V 509/2007, permitía calificar como económica la actividad de arrendamiento en la medida en que los medios organizativos mínimos (personal y local), exigidos por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el desarrollo de la misma, se encontrasen en una de las empresas del grupo, trasladando al ámbito tributario la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, relativa a la doctrina de los grupos de empresas en las relaciones laborales, basada en el entendimiento de que se estaba en presencia de un único empleador.

No obstante lo anterior, dicha doctrina administrativa debe verse modificada a la luz de la doctrina emanada del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), plasmada en sendas Resoluciones, de 30 de junio de 2010 y de 2 de febrero de 2012, en virtud de la cual "(...) Entiende este TEAC que el hecho de que el art. 25.2 de la Ley 40/98, al igual que sus precedentes y consecuentes legislativos (art. 27.2 de la Ley 35/2006), exija a los efectos que nos ocupan que el empleado lo sea con contrato laboral obedece a la voluntad de exclusión a estos efectos, querida por la ley, de los contratos mercantiles de prestación de servicios, pero no autoriza a acoger en el ámbito del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades la doctrina de la Sala 4ª del T.S. como lo hace la DGT, pues ello supondría una distorsión de la norma fiscal de modo que ésta perdería su finalidad clarificadora. Además, sería difícilmente entendible que, tras dos décadas de rigurosa aplicación de la exigencia de local y empleado para caracterizar el arrendamiento (...) de inmuebles como actividad económica se pasara ahora, sin modificación normativa alguna, a considerar tal exigencia cumplida por el hecho de que tal estructura mínima se situara en una entidad vinculada. En definitiva, este Tribunal considera no trasladable al ámbito del artículo 25.2 de la Ley 40/98 la repetida doctrina social de T.S. (...)

(...) Este TEAC ha resuelto en ocasiones que pese a la tenencia del local y empleado en los términos del artículo 25.2 de la Ley 40/98 no se daba la actividad económica por tratarse de una estructura mínima artificialmente mantenida sin que la envergadura del arrendamiento (...) de inmuebles efectivamente desempeñados la exigieran en absoluto. En efecto, (...) se ha dicho que la concurrencia de local y empleado constituye requisito mínimo para considerar la existencia de actividad económica pero tal requisito no es siempre suficiente de modo que tales actividades han de desempeñarse como económicas (...)"

Con arreglo a lo anterior y dado que, siguiendo lo dispuesto en el artículo 239, apartado 7, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. (...)", la actividad de arrendamiento de inmuebles sólo se realizará como actividad económica si concurren como mínimo los dos requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, empleado con contrato laboral y a jornada completa y local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, en cada una de las sociedades tenedoras de inmuebles (sociedad consultante y sociedad A), siempre y cuando dicha estructura mínima sea necesaria para el desarrollo del negocio arrendaticio.

En virtud de lo anterior, la sociedad consultante no desarrolla actividad económica alguna a efectos fiscales.

La cuestión de si en tal situación puede aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, ha sido aclarada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), que en su Resolución de 29 de enero de 2009, del recurso de alzada para la unificación de criterio número 00-05106-08, en el que se planteó 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, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (actualmente artículo 114 del TRLIS), que regula el tipo de gravamen para las empresas de reducida dimensión, determinó que no procedía su aplicación. En concreto, indicó que:

"(...)

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."

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 Auditoria 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 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 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.

(...)"

Con posterioridad, el criterio sostenido en la Resolución de 29 de enero de 2009 dictada por el TEAC, previamente analizada, ha sido declarado plenamente vigente por dicho Tribunal, tras la aprobación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en su Resolución, de 6 de junio de 2012, del recurso de alzada para la unificación de criterio número 011060/2012.

En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, dado que la sociedad consultante no realiza actividad económica alguna, no podrá aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión regulado en el capítulo XII del título VII del TRLIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.