

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055673

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA

Sentencia 171/2014, de 26 de mayo de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 205/2013

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada. La Administración efectúa su propuesta de liquidación exclusivamente a partir de los datos aportados por la entidad en la declaración sin efectuar comprobación alguna sobre la realidad material subyacente al respecto de la misma. La Administración no ha realizado investigación alguna sobre la actividad desarrollada por la empresa recurrente; tras constatar que no concurren los dos elementos necesarios que precisa la normativa relativa a otro impuesto, el de IRPF, para que pueda considerarse la existencia de rendimientos íntegros de actividades económicas, concluye la inexistencia de empresa y la improcedencia del tipo reducido de las empresas de reducida dimensión aplicado sin necesidad de abrir periodo alguno de investigación.

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Ejercicio de actividad económica. Arrendamiento de bienes inmuebles. No se entiende por qué se niega la condición de empresa sólo a la hora de aplicar el tipo reducido del IS y no el resto de la normativa: la Administración tributaria no obliga a tributar por el IRPF, sino por el IS, no le niega la condición de entidad o sociedad sujeta al impuesto sino que lo único que le impide es la aplicación de unas ventajas diseñadas para pequeñas entidades, negándole la condición de empresa en función de la concreta actividad que se desarrolla por las exigencias requeridas a efectos de otro impuesto y no explicitadas en la regulación de aplicación.

Sería necesaria la existencia de investigación para determinar si se desarrolla o no efectiva actividad empresarial y en este caso no se ha investigado la real actividad desarrollada por la entidad sino que la Administración ha interpretado que no la desarrolla sin más, basándose en resoluciones del TEAC que, por otro lado, no discuten cuestiones iguales a la presente, interpretando las exigencias de otro impuesto como una presunción iuris et de iure. De esta forma, a la actividad empresarial relativa al alquiler o compraventa de inmuebles desarrollada por una sociedad mercantil le exigiría unos requisitos (personal contratado y local exclusivo) que no requiere para otras actividades empresariales y que no se exigen en el IS.

Voto particular.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 7.1 d) y 45.2 d).

Ley 58/2003 (LGT), art. 136.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 108 y 114.

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

PONENTE:*Doña Clara Penín Alegre.*

Magistrados:

Doña CLARA PENIN ALEGRE

Don JUAN PIQUERAS VALLS

Doña MARIA DE LA PAZ HIDALGO BERMEJO

Doña MARIA ESTHER CASTANEDO GARCIA

Don RAFAEL LOSADA ARMADA

S E N T E N C I A nº 000171/2014

Ilmo. Sr. Presidente

Don Rafael Losada Armadá

Ilmas. Sras. Magistradas

Doña Clara Penín Alegre

Doña María Esther Castanedo García

Don Juan Piqueras Valls

Doña Paz Hidalgo Bermejo

En la ciudad de Santander, a veintiséis de mayo de dos mil catorce.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el recurso número 205/13 , interpuesto por BMA Española S.A. , parte representada por el Procurador Sr. Don Javier Cuevas Íñigo y defendida por el Letrado Sr. Don Javier Gurruchaga Orallo, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, representado y defendido por el Abogado del Estado.

La cuantía del recurso quedó fijada en 14.797,47 €.

Es Ponente la Ilma. Sra. Doña Clara Penín Alegre, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero :

El recurso se tuvo por interpuesto el día 21 de julio de 2013 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cantabria en los expedientes 405, 407, 408 y 409 de 2012 acumulados, de fecha 18 de abril de 2013 en relación a las liquidaciones practicadas por la Agencia de Laredo sobre el Impuesto de Sociedades correspondientes a los ejercicios 2007 a 2010, ambos inclusive.

Segundo :

En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución combatida, por ser contraria 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 conforme a Derecho el acto administrativo que se impugna.

Cuarto :

Recibido el proceso a prueba se practicaron las que constan en autos.

Quinto :

Evacuados los correspondientes escritos de conclusiones se señaló fecha para la deliberación, votación y fallo para el 16 de abril de 2014. No obstante y ante la discrepancia interna en la Sala, las deliberaciones se han prolongado hasta el día 21 de mayo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero :

Es objeto del presente recurso la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria en los expedientes 405, 407, 408 y 409 de 2012 acumulados, de fecha 18 de abril de 2013 en relación a

las liquidaciones practicadas por la Agencia de Laredo sobre el Impuesto de Sociedades correspondientes a los ejercicios 2007 a 2010, ambos inclusive.

Por la parte recurrente se esgrime que su entidad, por motivos de organización empresarial, obtiene en los últimos tiempos rendimientos provenientes del arrendamiento a terceros de diversos inmuebles de la entidad, por lo que considera de aplicación para los ejercicios 2007-2010 la aplicación del tipo reducido de gravamen del 25% previsto en los artículos 108 a 114 de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades por cumplir el requisito general de que el importe neto de la cifra de negocios fuera inferior a 10 millones de euros. Combate la liquidación efectuada por la Administración bajo el procedimiento de comprobación limitada sobre la base de no considerarla empresa en el sentido usual relacionado con el artículo 27 LIPF 35/2006 según la interpretación dada por el TEAC en resolución de 29-1-2009. En primer lugar, combate el procedimiento seguido de comprobación limitada regulado en los artículos 136 y ss LGT por cuanto la finalidad de éste es constatar hechos y no realizar un análisis conceptual e interpretativo como el llevado a cabo por la Administración, tal y como se desprende de la resolución del TEAR de 27-9-2013 que considera no es de aplicación a la recurrente el procedimiento de verificación de datos cuando se trata de determinar si existe o no una actividad económica real (artículo 131.d LGT). En cuanto al fondo, discrepa del concepto de empresa no previsto en la normativa de aplicación, considerando que la Administración y, en concreto, la resolución del TEAC de 30-5-2012 centra todos sus esfuerzos en considerar idéntica la regulación del RDLeg. 4/2004 y la Ley 34/1995, cuando la vigente regulación utiliza indistintamente los términos entidad, sociedad y empresa (art. 7.3 RDLeg. 4/2004). Le mera alusión en el epígrafe de aplicación a empresas de reducida dimensión no permitiría efectuar una interpretación discriminadora entre las sociedades sujetas al impuesto. Además, el artículo 14 LGT no admitiría la analogía en materia tributaria invocando las STSJ Galicia, de 25-6-2012 , y de la AN, de 9-6-211. Por su parte, las resoluciones del TEAC de 29-1-2009 y 30-5-2012 efectuarían una remisión a la regulación del IRPF no establecida por la normativa del LIS, la primera de estas resoluciones se habría dictado bajo el imperio de la Ley anterior 43/1995 y frente a este criterio se han alzado otras resoluciones de TEAR, como el de Galicia, R. 15-12-2011, o el de Valencia, 22-11-11.

Por el Abogado del Estado se insiste en los argumentos esgrimidos por la Administración tributaria. Opone en primer término la excepción del art. 45.2.d) LJCA . En cuanto al procedimiento seguido, se considera correcta su utilización pues no se limita a la verificación de hecho sino que alcanza a la comprobación de todos los elementos de la determinación de la obligación tributaria, lo que incluye su calificación. Y en cuanto a la resolución adjuntada del TEARC, ésta se refiere a un procedimiento de verificación de datos mientras que el procedimiento seguido en el supuesto litigioso sería de comprobación limitada. En relación al fondo de la cuestión y la aplicación del régimen a las empresas de reducida dimensión se remite a los argumentos de las resoluciones del TEAC que reproduce. Finaliza por considerar que la recurrente no ostenta la condición de empresa al no cumplir el art. 27.2 LIRPF Ley 35/2006, no siendo el alquiler el objeto social de la actividad económica de la entidad recurrente, por lo que considera procede levantar el velo al evitar la imposición progresiva que correspondería por el IRPF.

Segundo :

En primer lugar y en cuanto al óbice procesal que opone la Abogacía del Estado en base al artículo 45.2.d) de la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa 29/1998, de 13 de julio, decae sencillamente al constar al folio 23 de la causa la certificación del Secretario del Consejo de Administración relativa al acuerdo adoptado por unanimidad del Consejo para interponer el recurso objeto de autos.

El primer motivo del recurso combate el procedimiento seguido por la Administración de comprobación limitada. El artículo 136 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que «en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y en él «...la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones: a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto. b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario. c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos. d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. 3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria...».

De la lectura del anterior precepto y atendiendo al hecho de que la decisión de la Administración se ha limitado a discrepar jurídicamente (como reconoce en otros procedimientos seguidos ante la Sala, véase rec.

216/2013) sin llevar a cabo labor alguna de investigación, la Sala concluye no existe extralimitación del procedimiento seguido pues, como indica la STS, Sala 3ª, sec. 2ª, 10-10-2013, rec. 2854/2012, «la liquidación se limita a corregir datos que proporciona la misma declaración sin actuación adicional que pueda considerarse fuera de la competencia de los órganos de gestión tributaria... partiendo de la exclusivamente de los datos declarados... se procedió a la verificación de la declaración y se detectó, a juicio del órgano gestor, que no se había declarado correctamente...», en este caso la procedencia del tipo reducido para empresas de reducida dimensión.

Efectivamente, la Administración efectúa su propuesta de liquidación «exclusivamente» a partir de los datos aportados por la entidad en la declaración sin efectuar comprobación alguna sobre la realidad material subyacente de la entidad. Así se comprueba en el expediente remitido y en la propia justificación que el Abogado del Estado ofrece a los óbices procesales opuestos: la Administración no ha realizado investigación alguna sobre la actividad desarrollada por la empresa recurrente. Tras constatar que no concurren los dos elementos necesarios que precisa la normativa relativa a otro impuesto, el de IRPF, para que pueda considerarse rendimientos íntegros de las actividades económicas, concluye la inexistencia de empresa y la improcedencia del tipo reducido aplicado sin necesidad de abrir período alguno de investigación centrándolo la cuestión a un terreno estrictamente jurídico y no probatorio. De hecho, ningún óbice se opuso en vía administrativa al procedimiento seguido por la Administración para alcanzar dicha conclusión. De ahí la desestimación de este motivo.

Tercero:

Entrando en los motivos de fondo, ha de recordarse que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria desestima el recurso económico-administrativo y concluye no procede la aplicación de la escala de gravamen establecida en el art. 114 TRLIS para empresas de reducida dimensión por entender no se cumplen los requisitos del art. 108 al ser preciso ser una empresa, lo que no sería la recurrente aplicando el art. 27 de la Ley 35/2006 del IRPF. A tal efecto reproduce las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29-1-2009 y de 30-5-2012 vinculantes para la Administración, esta última vigente ya el RDLeg. 4/2004, según las cuales 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. Y añade que la derogación del régimen de sociedades patrimoniales efectuada por la Ley 35/2006 en su exposición de motivos es la de aplicar las normas generales del Impuesto de Sociedades sin ninguna especialidad, reconociendo que la normativa de este tributo no recoge ningún precepto específico sobre lo que deba entenderse por ejercicio de actividad empresarial. Igualmente invoca la SAN 23-10-2010, rec. 363/2007 y 26-5-2011, rec. 285/2008. Por ello concluye que para aplicar el tipo de gravamen del 114 TRLIS se debe cumplir con la condición de empresa, en sentido de desarrollar actividad empresarial o explotación económica entendida como organización de un conjunto de medios materiales y personales y esto únicamente se consigue en el arrendamiento de inmuebles cuando concurren las circunstancias del IRPF.

Que no se ha realizado investigación alguna es la justificación otorgada para utilizar el procedimiento de comprobación limitada. Pero esta ausencia de investigación y la propia lectura de la causa invocada por la Administración inicialmente y posteriormente por el TEAC evidencian que la Administración parte de utilizar las exigencias de un impuesto distinto al que es objeto de debate, el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), a modo de presunción iuris et de iure y sin admitir prueba sobre la existencia de efectiva actividad empresarial, aun admitiendo dicha presunción no se recoge para el Impuesto de Sociedades (IS). Y lo hace sobre la base de resoluciones del TEAC que se inician con una normativa distinta a la actual, sobre unos concretos datos fácticos que se proporcionan a la Administración, y en que la remisión del IS al IRPF ya ha desaparecido.

En resumen. El análisis lo es estrictamente jurídico partiendo de que no concurren los dos requisitos exigidos en el art. 27 LIRPF para considerar la existencia de actividad económica: local destinado a la gestión y persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Partiendo de esta constatación, hace dejación de cualquier análisis fáctico sobre la entidad en cuestión y aplica directamente la doctrina del TEAC en relación a sociedades de mera tenencia de bienes. Esta doctrina parte de supuestos de hecho de los que se deriva que los ingresos derivan exclusivamente de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados no relacionados con actividad económica, sin aplicar el tipo reducido establecido para las empresas de reducida dimensión. Por lo demás, el régimen de sociedades patrimoniales heredero del régimen de las sociedades transparentes fue derogado por la DD2ª de la Ley 35/2006 pasando a tributar por el IS sin ninguna especialidad. Y si el legislador se extralimitó o no en el Texto Refundido es cuestión que deberían concluir los Tribunales, no la Administración, que no puede sino aplicar la normativa vigente o combatirla en la sede y mediante el recurso pertinente.

Cuarto:

Por lo demás, ha de recordarse diversos extremos que abogan por la estimación del recurso planteado en términos teóricos como lo hace la Administración.

Primero. Las resoluciones del TEAC parten de un supuesto de hecho concreto en que no se discutía que la sociedad no realizara actividad económica. Como recuerda la STS Sala 3ª, sec. 2ª, 3-3-2010, rec. 9891/2004, el carácter vinculante de las exigen el mantenimiento de las circunstancias de hecho en que se otorgan. Y en este supuesto sí se afirma que la actividad económica se desarrolla a través de las operaciones de alquiler que realiza la sociedad, si bien no median los dos requisitos cumulativamente exigidos en la normativa del IRPF.

Segundo. La STS, Sala 3ª, sec. 2ª, 15-9-2011, rec. 1351/2008, afirma expresamente en relación a los requisitos exigidos por la Administración a efectos del IRPF (partiendo de lo sostenido en la anterior de 28 de octubre de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006), que « querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio », siendo en aquél supuesto suficiente con estar dado de alta en el IAE y actúa como empresario a efecto de otros impuestos y contables. De hecho, no se entiende por qué se niega la condición de empresa sólo para aplicar el tipo reducido del IS, no el resto de la normativa ID. De hecho y contrariamente a la necesaria conclusión a la que debería llegarse atendiendo al discurso de la Abogacía del Estado, la Administración tributaria no obliga a tributar por el IRPF cuya aplicación estima aquella defensa se estaría tratando de evitar, sino por el IS. No le niega la condición de entidad o sociedad sujeta al impuesto. Lo único que le impide es la aplicación de unas ventajas diseñadas para pequeñas entidades, negándoles la condición de empresa en función de la concreta actividad que se desarrolla por las exigencias requeridas a efectos de otro impuesto y no explicitadas en la regulación de aplicación. Y estas exigencias a efectos del IPPF no hay que olvidar que lo son para delimitar la consideración de los rendimientos obtenidos por un sujeto distinto, por definición una persona física.

Tercero. Sería, pues, necesaria la existencia de investigación para determinar si se desarrolla o no efectiva actividad empresarial. Y en este caso se admite no se ha producido ésta por entender la Administración eran exigibles ambos requisitos cumulativamente para afirmar que esta actividad se producía. Es decir. No se ha investigado la real actividad desarrollada por la entidad sino que la Administración ha interpretado que no la desarrolla interpretando las exigencias de otro impuesto como una presunción iuris et de iure. De esta forma, a la actividad empresarial relativa al alquiler o compraventa de inmuebles desarrollada por una sociedad mercantil le exigiría unos requisitos (personal contratado y local exclusivo) que no requiere para otras actividades empresariales y que no se exigen en el IS.

Cuarto. El artículo 7.1.d) de la Ley General Tributaria, cuando dispone que los impuestos se regirán por la misma Ley General Tributaria y por las Leyes propias de cada tributo, impiden trasladar automáticamente los requisitos exigidos por la normativa de otro impuesto. Como recuerda la STS Sala 3ª, sec. 2ª, 9-12-2013, rec. 5712/2011, sobre la base de su homólogo anterior, este precepto permitió la elaboración jurisprudencial del principio de estanciedad por primera vez, en la sentencia de 23 de noviembre de 1978, sobre el de unicidad de la Administración, a que se refería la antigua Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 1957. Ciertamente este principio, principalmente invocado en materia de comprobación de valores, se ha ido paulatinamente relativizando. También es cierto que la Administración efectúa una labor de interpretación, que no de aplicación de otra normativa, la del IRPF, al IS. Como se deduce de la STS Sala 3ª, sec. 2ª, 15-10-2009, rec. 10106/2003 «ante la inexistencia de criterios legales en el tributo objeto del debate sobre el citado precepto, no se está aplicando normas ajenas al ámbito del expresado impuesto, simplemente se acude a determinados instrumentos a efectos de interpretar e integrar el citado concepto en el caso contemplado». Dicho lo anterior, no hay que perder de vista que la doctrina invocada por la Administración parte de una regulación en que existía una expresa remisión de un impuesto a otro, por lo que la interpretación que se mantiene entiende el voto mayoritario encierra una gran dosis de inercia cuando el tenor de la normativa ha cambiado. Hasta el punto de interpretar de forma diferente qué es actividad empresarial en función del concreto objeto de la actividad, y cuando viene referida al alquiler o compraventa de inmuebles, presume iuris et de iure no se sin efectuar un análisis de las circunstancias concurrentes para considerar no existe empresa entendida como 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. La STJUE 27-2-21014, HaTeFo, C-110/13, a los efectos de reservar las ventajas derivadas de las distintas normativas a favor de las PYME « considera empresa toda entidad, independientemente de su forma jurídica, que ejerza una actividad económica» en relación con el la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresa. Y en este caso no se niega el ejercicio de esta actividad económica ni la condición de sociedad.

No hay que perder de vista que la entidad recurrente se constituyó en el año 1968 y son las circunstancias actuales de crisis las que le han llevado a desarrollar la actividad inmobiliaria de alquiler que en ningún momento se niega realice. No obstante, Sala no entra en el objeto social de la empresa, como pretende el Abogado del

Estado, toda vez que la resolución administrativa prescinde de este análisis al aplicar la doctrina del TEAC al margen del supuesto de hecho concreto que se le plantea.

Quinto :

De conformidad con el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , al resolver en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En el supuesto de autos, es evidente que concurren serias dudas de derecho a la vista de la existencia del voto particular plural en la Sala, dudas que ameritan la no imposición de costas a ninguna de las partes.

F A L L A M O S

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo promovido por el Procurador Sr. Don Javier Cuevas Íñigo en nombre y representación de BMA Española S.A. , contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria en los expedientes 405, 407, 408 y 409 de 2012 acumulados, de fecha 18 de abril de 2013 en relación a las liquidaciones practicadas por la Agencia de Laredo sobre el Impuesto de Sociedades correspondientes a los ejercicios 2007 a 2010, ambos inclusive, anulando la resolución objeto de impugnación y las liquidaciones de las que trae causa, sin imponer las costas a ninguna de las partes.

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.

Intégrese esta Resolución en el Libro correspondiente. Una vez firme la sentencia, remítase testimonio de la misma, junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de éste.

REALIZADO POR la Magistrada María Esther Castanedo García a la sentencia recaída en el procedimiento ordinario número 205.13 .

En Santander a 27 de mayo de 2014, la Magistrada Sra. Doña María Esther Castanedo García no está de acuerdo con el criterio mantenido en esta sentencia por los siguientes motivos, por lo que dicto este voto particular:

Primero:

En este caso concreto, la recurrente, BMA ESPAÑOLA, S.A., tiene como objeto social la "fabricación y comercio de productos abrasivos, flexibles, rígidos y semirrígidos y máquinas para abrasivos"... trata de aplicarse el beneficio fiscal establecido para la empresas que se dedican al arrendamiento de inmuebles y además, trata de aplicarse el régimen general de las mismas por entender que le es aplicable porque, "por motivos de organización empresarial, los rendimientos obtenidos por la citada mercantil provienen, en los últimos años del arrendamiento a terceros de diversos bienes inmuebles de los que resulta propietaria" (cita textual del contenido en la página 2 de la demanda).

En este caso, no sólo hay una incorrección en la aplicación de preceptos destinados por el legislador a otro tipo de empresas, sino que se corren dos peligros si se estiman las pretensiones de la empresa recurrente, como hace la sentencia:

Primero ir en contra del principio tributario restrictivo en la interpretación y aplicación de los beneficios fiscales.

Que se apliquen beneficios a empresas que se dedican a otras actividades, cuando en este caso, no hay ni apariencia formal de ser una empresa que se dedica al arrendamiento de inmuebles.

Segundo:

En cuanto a las críticas realizadas por la sentencia, relativas al procedimiento de comprobación limitada utilizado por la administración, hay que decir que la reforma en 1995 de la Ley General Tributaria revitalizó las funciones comprobadoras de los órganos gestores, atribuyéndoles la denominada comprobación abreviada, a la que seguía una liquidación provisional de oficio a cargo del propio órgano gestor. Tras ella, eventualmente, podía desarrollarse una actuación inspectora que daría lugar, en su caso, a una liquidación definitiva. Este último esquema es el que adopta la Ley General Tributaria de 2003. La aplicación de los tributos engloba, según el art. 83.3 LGT , los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, articulados más por referencia a los órganos

que los desarrollan que por las funciones que desempeñan. Por eso, la función de comprobar puede llevarse a cabo por órganos gestores e inspectores, y a través de procedimientos de gestión y de inspección. Dando lugar, pues, a liquidaciones provisionales o definitivas. Concretamente, la función de comprobación consiste en obtener unos datos firmes y una constancia de los mismos que puedan fundamentar la liquidación del tributo, y, llegado el caso, poder ser utilizados como medios de prueba en vía de recurso. Específicamente, la LGT la contempla en el art. 115, abarcando no sólo el conocimiento y la obtención de datos, sino también el correcto cumplimiento de las normas. Así el art. 115.1 LGT dispone que "la Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto". Por ello, su ap. 2 insiste en que en el desarrollo de la función de comprobación o investigación la Administración calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado, lo que es, obviamente, actuación jurídica de aplicación del ordenamiento, y no meramente comprobación e investigación de hechos y datos relevantes.

Orgánicamente, la comprobación compete a órganos gestores e inspectores. En el primer caso, si concluye en liquidación, será ésta provisional. Así ocurre con los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada. Si los desarrollan órganos inspectores puede concluir con liquidación provisional o definitiva. Residiendo la clave de la distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas en que estas últimas sólo resultan de actuaciones inspectoras exhaustivas, siendo provisionales todas las demás, ya resulten de actuaciones comprobadoras gestoras, ya resulten de actuaciones inspectoras no exhaustivas. En cuanto a la comprobación limitada es un procedimiento regulado en el artículo 123 LGT que lo incluye entre los procedimientos de gestión, remitiéndose a los artículos 136 a 140, pero puede desarrollarse por órganos gestores y por órganos inspectores. Procede respecto a tributos objeto de declaración o de autoliquidación, tanto si se han presentado éstas como si se ha incumplido con el deber de presentarlas. El procedimiento de comprobación limitada explica su nombre por la doble limitación que padece: no puede extenderse a la contabilidad mercantil y no puede constituir nuevos deberes de información, distintos de los que ya tuviera el tercero en virtud de normas con carácter general. Se desarrolla en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de la aplicación de los tributos.

En conclusión, no existe limitación general en las actuaciones de comprobación de la administración, por lo que, a mi juicio, es incorrecta la apreciación de la Ponente de la sentencia de que la administración tributaria se ha excedido de lo contenido en el artículo 136 de la LGT. Lo que ha hecho la administración es "examinar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración", de modo que llega a la conclusión de que no hay cifra de negocios y más en concreto, que no se cumple con los requisitos relativos al local y al empleado, exigidos, por remisión, en la Ley del IRPF.

Este artículo 136 junto con el 115.2º de la LGT, citado anteriormente, suponen la corrección de la actuación administrativa que ha realizado la función de calificación los hechos, actos o negocios realizados por el obligado, lo que es, obviamente, actuación jurídica de aplicación del ordenamiento.

La tesis de este voto particular es totalmente contraria a la mantenida en la sentencia, con relación a que la administración tenga realizar cualquier función de investigación para llegar a concluir que la empresa cumple o no los requisitos legales establecidos para disfrutar de los beneficios fiscales, toda vez, que como hemos dicho, las conclusiones jurídicas de la resolución administrativa combatida se basan "exclusivamente en la declaración realizada por la empresa demandante, en cada uno de los ejercicios" (artículo 136 LGT). No se debe exigir, por tanto, ninguna actividad probatoria a la administración para destruir una, al parecer, existente presunción iuris et de iure, cuando los hechos no son cuestionados en ningún momento, las características de esta empresa, ni se niegan, ni se discuten. El fondo de este asunto es de carácter, exclusivamente, jurídico.

Tercero:

En cuanto al fondo del asunto, también discrepamos con lo mantenido en la sentencia dictada. 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 (exigidos a las personas físicas). 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 legislador de beneficiar la economía que emerge, que, en atención a su volumen de negocios le será de aplicación un beneficio en concreto.

El criterio que propongo en este voto, 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.

De hecho, las 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, de la Sala de Cantabria, siendo Ponente Doña María Teresa Marijuán Arias, 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 (versiones anteriores de la LIRPF y del TRLIS).

No este el único supuesto de aplicación de preceptos del IRPF al Impuesto de Sociedades, 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. O las referencias a las reinversiones.

La solución de estimar la pretensión de la administración, como yo propongo, no rompe 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.

Tampoco, 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. El propio legislador, asume, la estrecha relación y vinculación de estos impuestos y de su regulación, de hecho las últimas reformas legislativas se refieren a la normativa de los dos impuestos conjuntamente, ver la reforma realizada por RD 960/2013, de 5 de diciembre, por el que se por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de No Residentes.

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.

Cuarto:

Esta sentencia es contraria al criterio mantenido por la Sala des de la Sentencia de 4 de junio de 2004, y al criterio uniforme y constante seguido en esta materia por otros Tribunales Superiores de Justicia, la Sala de lo Contencioso- administrativo de la Audiencia Nacional y 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 Pilar , 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. 4^a, 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 , la30 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.

En conclusión, es necesario preservar la unidad de doctrina, la igualdad y la seguridad jurídica y esto se consigue 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 este asunto no tienen ninguna característica novedosa o singular hacen, a juicio de esta Magistrada, injustificada una sentencia estimatoria del recurso.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.