

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia:NFJ061115

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA***Sentencia 809/2015, de 30 de octubre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 235/2013***SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Entidades de mera tenencia de bienes.** *Arrendamiento de inmuebles. Empleado y local. Socio dado de alta en régimen de autónomos que desempeña funciones de administración y representación de la entidad.* Como aduce la actora en su demanda la sociedad cuenta con medios personales para desarrollar su actividad de arrendamiento de inmuebles al realizar tales funciones su administrador, que se quien suscribe los contratos, emite los recibos, gestiona los cobros y pagos, etc. Es irrelevante la naturaleza laboral o mercantil que une al socio con la entidad. La normativa fiscal reconoce que el administrador puede percibir retribución por sus tareas productivas, calificando la retribución como del trabajo personal. Por tanto, los ingresos del arrendamiento integran la cifra de negocios a efectos de aplicar el régimen de reducida dimensión.

**PRECEPTOS:**

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

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

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 53, 108 y 114.

Ley 20/2007 (Estatuto del trabajador autónomo), art. 1.

Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 40.

RDLeg 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 26.

RDLeg 1/1994 (TRLSS), disp. adic. 27ª.

**PONENTE:***Don Abel Ángel Saez Domenech*

Magistrados:

Don ABEL ANGEL SAEZ DOMENECH

Don ASCENSION MARTIN SANCHEZ

Don LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA

**T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/ADMURCIA SENTENCIA: 00809/2015**

RECURSO núm. 235/2013

SENTENCIA núm. 809/2015

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

D<sup>a</sup>. Ascensión Martín Sánchez

Magistradas

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A nº. 809/15

En Murcia, a treinta de octubre de dos mil quince.

En el recurso contencioso administrativo nº. 235/13, tramitado por las normas ordinarias, en cuantía de 4.373,69 euros, y referido a: Impuesto sobre Sociedades.

Parte demandante:

JOPROIN, S.L., representada por el Procurador Sr. Aledo Monzó y dirigida por la Abogada D<sup>a</sup>. Victoria Rivera Barrachina.

Parte demandada:

La Administración Civil del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de fecha 18 de abril de 2013 que desestima la reclamación económico administrativa NUM000 , formulada la liquidación provisional girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 girada por importe de 4.373,69 euros por el Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la AEAT en Murcia, al considerar que al no acreditar tener actividad no puede aplicar los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión establecidos en el art. 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre .

Pretensión deducida en la demanda:

Que se dicte sentencia por la que estimando el recurso se reconozca y declare que el acto administrativo objeto de impugnación no es conforme a derecho, declarando su nulidad, ya que de acuerdo con los fundamentos de derecho expuestos el motivo por el que se practica la liquidación (naturaleza del vínculo mercantil y no laboral del administrador) carece de fundamento alguno de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo que se cita y porque la propia resolución no expresa los fundamentos de derecho que la originan.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Abel Ángel Sáez Doménech , quien expresa el parecer de la Sala.

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 14 de junio de 2013 y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

### Segundo.

La parte demandada se han opuesto al recurso pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

**Tercero.**

No ha habido recibimiento del pleito a prueba por lo que evacuado el trámite de conclusiones y ha señalado para que tenga lugar la votación y fallo el día 23 de octubre de 2015.

**II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

Dirige la parte actora el presente recurso contencioso-administrativo, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia 18 de abril de 2013 que desestima la reclamación económico administrativa NUM000 , formulada la liquidación provisional girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 girada por importe de 4.373,69 euros por el Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la AEAT en Murcia, al considerar que al no acreditar tener actividad no puede aplicar los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión establecidos en el art. 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre .

Se tiene en cuenta que la sociedad solamente tiene ingresos por arrendamientos y que para el desarrollo de la actividad no cuenta con una persona dedicada a la gestión de la misma contratada mediante una relación laboral a jornada completa y además no dispone de local dedica en exclusiva a la gestión de la actividad.- Entiende que según relación del TEAC de 29 de enero de 2009 las sociedades en quienes no concurren las circunstancias anteriores no realizan actividad económica alguna y por lo tanto no pueden aplicar incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión ( previstas en el art. 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (tipo reducido del 25/100 y no el general previsto del 30/100).

La liquidación provisional confirma la propuesta anterior señalando que vistas las alegaciones realizadas por la actora hay que tener en cuenta que la persona empleada debe tener una relación de naturaleza laboral, sea general o especial y a jornada completa, no cumpliendo dicha condición cualquier otra relación, sea mercantil o de cualquier otra naturaleza. De ahí que no se entienda cumplido el requisito cuando el socio dado de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos realice su actividad a jornada completa y mediante retribución fija mensual. Si el administrador ha suscrito con la sociedad un contrato laboral y desempeña las funciones de dirección, administración y representación de la misma propias de dicho cargo, debe entenderse que su vínculo con la sociedad es de naturaleza mercantil y no laboral por lo que no puede entenderse cumplido el requisito de tener una persona empelada con contrato laboral y a jornada completa necesario para calificar la actividad de arrendamientos de inmuebles como actividad económica. Por tanto la actora no justifica que la entidad realice una actividad económica.

La actora alegó en vía económico administrativa que la resolución del TEAC de 20 de enero de 2009 dirime un asunto diferente, que la normativa del impuesto extiende los incentivos fiscales controvertidos a todo tipo de entidades sujetos pasivos del impuesto que cumplan los requisitos del art. 108 del TRLIS y que el mero hecho de obtener ingresos y general gastos ya indica la existencia de una organización y de medios materiales y humanos, tales son la sede social en la calle Poeta Carlos Mellado 14 de Lorca y la existencia de un administrador.

El TEARM dice que el tema discutido consiste por tanto en determinar si la actora reúne los requisitos exigidos para gozar de los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión, teniendo en cuenta que la Administración los niega por entender que no realiza actividad alguna. Dice la actora que cumple todos los requisitos para considerar que desarrolla una actividad económica (arrendamiento de inmuebles) tal y como es definida por el art. 27 de la Ley 35/2006 del IRPF (normativa a la que se remitía el art. 75 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades 42/1995). Dicho art. 27 determina que en el supuesto de arrendamiento de inmuebles solo se entenderá que se realiza una actividad económica si se cuenta con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y se utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. La actora no aportó al evacuar el trámite de audiencia posterior a la propuesta de liquidación prueba alguna de la existencia del local, pues la mera referencia al domicilio social no es suficiente a tales efectos, ni de la existencia de un contrato labora suscrito con persona alguna, no entendiéndose cumplido este requisito por el hecho de que tenga nombrado un administrador social. Por lo tanto al no aportar pruebas tampoco en vía económico-administrativa las alegaciones que hace al respecto deben desestimarse.

Después de mencionar el art. 108 TRLIS 4/2004, de 5 de marzo que señala que los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se explicaran siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a...10.000.000 de euros (desde el 1 de enero de 2019, señalando que en el caso de la actora dicha cifra ascendió a 8 millones para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2005 y a 6 millones para períodos impositivos anteriores, señala que entre dichos incentivos según el art. 114 se encuentra el tipo de gravamen en función del importe a que alcance la base imponible del sujeto pasivo. Así para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2001 el precepto dispone que las entidades que

cumplan con las previsiones del art. 108 de esta Ley tributará con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el art. 28 de la Ley deben tributar a un tipo diferente del general; escala que recoge a continuación. Por su parte el art. 127 bis de la anterior Ley 43/1995 se expresa en términos similares.

Sobre esta cuestión se pronunció el TEAC unificando criterios en resolución de 30 de mayo de 2012, señalando que no existe diferencia alguna entre lo previsto en los arts. 108 y 114 TRLIS y los correlativos arts. 122 y 127 bis de la anterior Ley 43/1995, por el solo hecho de la aprobación y entrada en vigor del Texto Refundido, por lo que entiende que esta planamente vigente tras la aprobación de este último el criterio sostenido en la resolución de 29 de enero de 2009 del TEAC con carácter vinculante para las Administraciones públicas, según el cual si una entidad no realiza algún tipo de actividad empresarial o explotación económica no le pueden ser de aplicación los beneficios fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión (copia a continuación de forma literal la referida resolución). Sigue diciendo que este criterio ha sido seguido por la Audiencia Nacional en sentencia de 23 de diciembre de 2010 (recurso 363/2007), de 26 de mayo de 2011 (recurso 285/2008), así como por numerosas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia. En particular por la sentencia de 20 de octubre de 2006 del TSJ de la Comunidad Valenciana (recurso 1612/2005) o la de 4 de junio de 2004 (recurso 734/2003) del TSJ de Cantabria, que hacen referencia a la finalidad global del régimen especial, de empresas de reducida dimensión, cual era fomentar desde la perspectiva de la regulación fiscal a las pequeñas y medianas empresas para reactivar estos importantes agentes económicos por su papel a en el conjunto de la economía global, papel que no reconocen dichas sentencias a las entidades de mera tenencia de bienes.

En el caso que no se ocupa la Administración ha acreditado que la entidad reclamante no realizaba actividad económica alguna y siendo vinculante dicho criterio para este Tribunal (art. 242.4 LGT), debe ser aplicado al presente caso, lo que conduce a la desestimación de la reclamación interpuesta.

Fundamenta la actora su pretensión en los siguientes argumentos:

#### **Primero.**

La Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Murcia de la AEAT notificó a mi representada propuesta de liquidación provisional RELATIVA AL Impuesto sobre Sociedades de 2009 en el entendimiento de que, por tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes al dedicarse exclusivamente al arrendamiento de inmuebles, no le resultaba de aplicación el régimen fiscal especial de las empresas de reducida dimensión y, en consecuencia, aplicó a la base imponible declarada el tipo del 30 % en lugar del tipo reducido del 25 %, determinando una cuota diferencial a ingresar de 4.373,69 euros.

Dentro del plazo concedido al efecto se presentó escrito en el que, en síntesis, se formularon las siguientes alegaciones:

"Primera: La propuesta de liquidación provisional se sustenta en considerar que de acuerdo con la resolución del TEAC de 29 de enero de 2009 para unificación de criterio, la "ausencia o inexistencia, en el obligado tributario, de una organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una actividad económica" impide la aplicación del tipo reducido del impuesto previsto en el artículo 114 del texto refundido del impuesto para las entidades de reducida dimensión.

Sin embargo, la resolución invocada se refiere a una entidad de mera tenencia de bienes que no realiza actividad económica alguna", por lo que no resulta de aplicación al caso que nos ocupa habida cuenta de que los ingresos de nuestra sociedad proceden, en su mayoría, de la prestación de servicios de arrendamiento de locales y oficinas, siendo éstos de carácter periódico y regular, por lo que es claro que integran la cifra de negocios, que en el ejercicio 2008 han sido inferiores al límite legal para poder aplicar la escala reducida de gravamen en el ejercicio 2009.

Por otra parte, la sociedad cuenta con medios materiales, su sede social en el domicilio fiscal, y humanos, su Administrador, que es quien suscribe contratos, emite recibos, gestiona su cobro, paga sus deudas, lleva la contabilidad de la compañía, hace y atiende reclamaciones, ordena el mantenimiento de las fincas, etc. etc. Cuenta con la Junta de Socios, que censura la gestión de la sociedad y aprueba o rechaza las cuentas anuales.

Segunda: En el sentido expresado, la declaración de dicho impuesto y ejercicio fue presentada atendiendo al criterio expuesto por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante nº V1866/07 de 11 de septiembre de 2007 que, con meridiana claridad, deja sentado:

"La entidad consultante tiene como objeto social el arrendamiento de inmuebles, de forma que la única actividad que desarrolla y su única fuente de ingresos proviene de los alquileres de los diversos locales comerciales que tiene arrendados. Se consulta la posibilidad de aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, a lo que la DGT señala que son aplicables los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

La consultante manifiesta que no dispone de local exclusivo ni persona empleada con contrato laboral y a jornada completa y, por tanto, a los efectos del artículo 27 de la Ley 35/2006, el arrendamiento de los bienes inmuebles que posee no supone la realización de una actividad económica. Pues bien, el hecho de que no se desarrolle una actividad económica no inhabilita la aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión en todo aquello que no se exija como requisito el desarrollo o afectación de tales actividades".

Sin embargo, la Oficina gestora ha dictado liquidación provisional confirmando la propuesta bajo la única consideración de que " el vínculo que une al administradores de naturaleza mercantil v no laboral, por lo que no puede entenderse cumplido el requisito de existencia de persona empleada con contrato laboral v a jornada completa, necesario para calificar la actividad de arrendamientos de inmuebles como actividad económica (DGT CV 8-6-09), por lo que la entidad no realiza una actividad económica ".

A la vista del acuerdo dictado, sencillamente se advierte que la Oficina gestora no discutía que la actora careciera de un conjunto de medios materiales y humanos, esto es, de una organización de un conjunto de medios materiales (inmueble) y personales (administrador) para la realización de una actividad económica, sino que, a su juicio, el simple hecho de que el vínculo que une al administrador con la sociedad al ser de naturaleza mercantil y no laboral impide considerar que se cumpla el requisito de existencia de persona empleada con contrato laboral v a jornada completa.

Por tanto, la única controversia que se suscita en el proceso queda circunscrita a determinar si el hecho de que el vínculo del administrador con la sociedad sea de naturaleza mercantil v no laboral anuda como consecuencia ineludible el que la sociedad carezca de medios personales para el desarrollo de su actividad económica.

## **Segundo.**

Contra el acuerdo de liquidación se promovió reclamación económico-administrativa fundada, en primer lugar, en que mi representada realizaba una actividad económica por disponer de un conjunto de medios materiales y humanos, sin que la mera circunstancia de que la naturaleza del vínculo del administrador con la sociedad sea mercantil y no laboral reste un ápice a la apreciación de la existencia de medios personales para el desarrollo de su actividad económica y, en segundo lugar, que, aunque así fuese - y no lo es -, de acuerdo con la acertada doctrina expresada por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante nº V1866/07 de 11 de septiembre de 2007, el hecho de que no desarrolle una actividad económica no inhabilita la aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión en todo aquello que no se exija como requisito el desarrollo o afectación de tales actividades .

El TEAR de Murcia dictó resolución desestimatoria de la reclamación en la que, sin entrar a analizar el núcleo de la controversia, esto es, si la mera circunstancia de que la naturaleza del vínculo del administrador con la sociedad sea mercantil y no laboral determina o no necesariamente la inexistencia de medios personales para el desarrollo de su actividad económica, se limitó a decir que la inexistencia "de un contrato laboral suscrito con persona alguna, no permite entender cumplido el requisito en virtud del nombramiento de un Administrador social " (fundamento de derecho tercero).

La resolución del TEAR de Murcia, en una desviación patente del objeto del proceso y de la cuestión que se debate, trata de sembrar una duda acerca de la existencia de local destinado a la gestión de la actividad económica, cuando señala "en el trámite de audiencia posterior a la propuesta de liquidación, entonces no se aportó prueba alguna de la existencia de local exclusivamente destinado a la gestión (pues la mera referencia del domicilio social no es suficiente a tales efectos)" (FD 3º); lo que no resulta admisible en Derecho puesto que, en primer lugar, tal extremo nunca ha sido cuestionado por la Oficina gestora, ya que la única controversia que ésta suscita y constituye el motivo por el que se practica la liquidación es la naturaleza mercantil y no laboral del vínculo del administrador con la sociedad y, en segundo lugar, porque de haberlo estimado necesario, bien podía haber realizado la Oficina gestora, en uso de sus facultades, la preceptiva labor de comprobación, o bien requerimiento expreso acerca de la existencia del local. De este modo el TEARM pretende suscitar una cuestión nueva sin proceder a dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 237.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria : " Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones ", cosa que no ha hecho.

Además en el Informe que la Oficina gestora remite al TEARM con ocasión del envío del expediente señala: "dado que el vínculo que une al administrador con la entidad reclamante es de naturaleza mercantil y no existe otra persona empleada por parte de la sociedad, no se cumple el requisito establecido en la letra b del art. 27.2 Ley 35/2006, por lo que no se entiende que se esté realizando, una actividad económica ", quedando así centrado el debate en esta única cuestión.

En cualquier caso, para despejar cualquier duda al respecto, se acompaña a la presente demanda copia de la escritura de adquisición e información registral del inmueble en el que se desarrolla la actividad económica, y

que constituye la sede social y el domicilio fiscal de mi representada, de conformidad con lo previsto en el artículo 56.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso - Administrativa.

### **Tercero.**

En cuanto al fondo de la cuestión controvertida resultan de aplicación las siguientes normas jurídicas que son el fundamento de la pretensión de esta demanda:

I.- Como ya se expuso a la Oficina gestor (vid. escrito de alegaciones) los medios personales con que cuenta la sociedad vienen dados por su administrador, que es quien suscribe contratos, emite recibos, gestiona su cobro, paga sus deudas, lleva la contabilidad de la compañía, hace y atiende reclamaciones, ordena el mantenimiento de las fincas, etc.

El administrador de la sociedad es D. Jose Ángel, y tal como consta en la declaración - resumen anual de perceptores y retenciones del ejercicio 2009 (modelo 190) su retribución en el año 2009 ha sido de 9.285,60 euros (retención 1.483,80 euros, porcentaje de retención 15,98 %). El cargo de administrador según los estatutos sociales es gratuito. Se acompaña a la presente demanda copia del citado modelo de declaración, de conformidad con lo previsto en el artículo 56.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso - Administrativa.

Por tanto, es obvio que estas retribuciones no las ha percibido por su condición de administrador sino por los servicios que presta a la sociedad.

En este sentido resulta ilustrativa la doctrina de la DGT expuesta en las consultas nº V1598/2013 de 14-05-2013, nº V1962/2013 de 11-06-2013 y nº V1569/2013 de 9 de mayo de 2013; en las que considera la Dirección General de Tributos que "el gasto correspondiente a las retribuciones satisfechas al socio-administrador, en la medida en que se correspondan con la contraprestación pactada por la realización de tareas productivas o profesionales a favor de la entidad consultante, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, y ello con independencia de que la relación existente entre el socio-administrador y la entidad sea de naturaleza mercantil o laboral, siempre y cuando dicho gasto cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado. Por el contrario, si la remuneración percibida por el socio administrador pudiese retribuir las labores de dirección y administración propias del cargo de administrador, el gasto correspondiente a dicha retribución no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible, por tratarse de una mera liberalidad, dado que con arreglo a los estatutos de la sociedad el cargo de administrador es gratuito. A efectos de determinar el tipo de retención aplicable respecto de las retribuciones satisfechas a la persona física, socio-administrador, que desempeña un trabajo efectivo en la sociedad, es preciso determinar la naturaleza laboral o mercantil, de la relación que une al socio-administrador y a la entidad correspondiente".

Continúa señalando que "No corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o mercantil que une al socio mayoritario con la entidad consultante, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 julio, del Estatuto del trabajo autónomo, no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena "quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio." A su vez, la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE de 29 de junio), sobre campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, en su apartado 1 dispone que: "1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o previesen otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. (.)" En el supuesto concreto planteado, se señala que el socio-administrador es socio mayoritario, por lo que poseerá el control efectivo de la sociedad y, por tanto, no tendrá la consideración de trabajador por cuenta ajena, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, previamente transcrito, siendo, por tanto, la relación existente entre dicho socio mayoritario y la entidad de naturaleza mercantil. En tal supuesto, a efectos de practicarlas retenciones que procedan, con arreglo a lo dispuesto en 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 (en adelante IRPF), (BOE de 29 de noviembre), cabe señalar que, con independencia de la naturaleza mercantil de la relación existente entre el consultante (socio-

administrador) v la sociedad, la retribución pactada por la realización de diversas labores en el seno de la sociedad (distintas de las labores propias de administrador), tendrán la consideración de rendimiento íntegro del trabajo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17.1 de la Lev de IRPF. estando sometida a la escala de retención prevista en los artículos 80 v 86 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, salvo que la contraprestación por los servicios prestados por el socio administrador a la sociedad deban calificarse como rendimiento de actividad económica, a tenor de lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LIRPF ".

A la vista de la doctrina expuesta cabe distinguir un régimen fiscal distinto (en cuanto a la deducibilidad del gasto y el porcentaje de retención aplicable) para las retribuciones que una misma persona pueda percibir por su condición de administrador (cuya deducibilidad como gasto para la sociedad depende de que el cargo de administrador sea retribuido, siendo en este caso el porcentaje de retención del 42 %), de las retribuciones percibidas que correspondan a la contraprestación pactada por la realización de tareas productivas a favor de la entidad (en cuyo caso tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, siendo el porcentaje de retención el correspondiente al nivel de retribuciones y a su situación familiar), y ello con independencia de que la relación existente entre el socio-administrador y la entidad sea de naturaleza mercantil o laboral, y del régimen de cotización a la Seguridad Social según la normativa social.

A la vista de la doctrina expuesta resulta patente que la normativa fiscal reconoce que el administrador social puede percibir unas retribuciones por sus tareas productivas en la sociedad al margen de su condición de administrador, asimilándolas a las percibidas por cualquier otro trabajador que no sea administrador y calificándolas como rendimientos del trabajo personal, con independencia de la naturaleza mercantil de la relación existente entre el administrador y la sociedad, puesto que esta naturaleza es absolutamente intrascendente a efectos fiscales.

Por consiguiente, el que la resolución administrativa diga que la naturaleza del vínculo que une al administrador es de naturaleza mercantil y no laboral para afirmar a continuación que la sociedad no realiza una actividad económica, carece de fundamento y, en consecuencia, la liquidación practicada es contraria a Derecho.

II. Sobre la improcedencia de calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como una actividad no económica porque el vínculo que une al administrador con la sociedad que la realiza es de naturaleza mercantil y no laboral.

La liquidación que practica la Oficina gestora obedece exclusivamente a que "el vínculo que une al administrador es de naturaleza mercantil y no laboral, por lo que no puede entenderse cumplido el requisito de existencia de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, necesario para calificar la actividad de arrendamientos de inmuebles como actividad económica, por lo que la entidad no realiza una actividad económica", citando la consulta DGT CV 8-6-2009.

La resolución del TEAR de Murcia alcanza la misma conclusión utilizando como único fundamento lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , que concreta que en el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles sólo se entenderá que se realiza una actividad económica si se cuenta con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y se utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa (FD 3º).

No podemos compartir, sin embargo, que un precepto previsto para las personas físicas que se dedican al arrendamiento de inmuebles, por su propia Ley reguladora- la del IRPF, sea de directa aplicación a la actividad de arrendamiento de inmuebles que una sociedad desarrolla, puesto que ni hay un precepto similar en la Lev del Impuesto sobre Sociedades ni tampoco hay disposición alguna en esta Lev que remita a la Ley del IRPF para su aplicación en estos casos. Y ello es así, porque, al contrario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se aplica tanto a empresarios como a no empresarios, siempre que sean personas físicas, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto "que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas" (art. 1 del texto refundido del impuesto) y grava esta renta "cualquiera que sea su fuente u origen" (art. 4). Una cosa distinta se plantea en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues gravando este impuesto las rentas de las personas físicas lo mismo grava las que obtienen los empresarios, que las que obtienen los particulares, que están-actuando dentro del ámbito de la legislación civil, y por tanto ha de diferenciar, de alguna manera, cuando se está ante auténticos "actos de comercio" frente a meros actos civiles, ya que su tratamiento fiscal, dentro del mismo impuesto, es distinto. De ahí que el art. 27.2 de la Ley del IRPF exija determinadas condiciones para reputar una actividad como mercantil y aplicarle las reglas para los rendimientos derivados de actividades económicas. Si no se cumplen estos requisitos estaremos en el ámbito de los negocios civiles a los cuales la Ley les da otro tratamiento, considerando que sus rentas son rendimientos derivados del capital inmobiliario. La similitud, que no coincidencia, de la definición de lo que para el IRPF son rentas de "actividades económicas" (las que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno de estos factores, suponga por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos... art. 27 Ley 35/2006 ) con la de empresa (R.A.E. Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos) no nos permite asegurar que cuando la Ley del Impuesto sobre

Sociedades hable de "empresas" se está refiriendo a lo que la Ley del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas denomina "actividades económicas". Cada impuesto establece sus reglas y disposiciones dictadas en seno del Impuesto de IRPF para determinar cuándo hay que aplicar a determinadas rentas las disposiciones previstas para las provenientes del capital y cuando hay que aplicarles las predicadas para las actividades comerciales, no son extrapolares al Impuesto de Sociedades para fines muy distintos.

En fin, el principio de estanqueidad de las normas tributarias impide aplicar a unos tributos las normas de otros, salvo que una ley estableciera la dependencia, por lo que pretender extender la previsión específica de la Lev del IRPF a situaciones que nacen en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, carece de cualquier atisbo de fundamento que, en cualquier caso, ni la resolución de la Oficina gestora ni la resolución del TEARM hacen explícito, lo que contraviene frontalmente lo establecido en el artículo 102.2.c) de la Lev 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuanto que " Las liquidaciones se notificarán con expresión de: (...) c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho".

La misma conclusión alcanzamos a la vista de la siguiente doctrina del Tribunal Supremo: 1°. Sentencia 28-10-2010 (rec. 218/2006):

" 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".

" El artículo 40.2 de la Ley 18/1991 del IRPF debe ser interpretado teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria y, en el caso presente, se produce una actividad empresarial de ordenación de elementos patrimoniales, por lo que no cabe aplicar el precepto sólo en los casos que no se tenga un local o persona empleada, pues esos datos son accesorios".

Por consiguiente, el Tribunal Supremo deja sentado de manera clara y contundente, en primer lugar, que para calificar la actividad desarrollada por una sociedad como actividad económica ha de estarse a la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial y, en segundo lugar, que el artículo 40.2 L 18/1991 (actual artículo 27.2 L 35/2006) debe ser interpretado teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria por lo que no cabe aplicar el precepto sólo en los casos que no se tenga un local o persona empleada, pues esos casos son accesorios, lo que determina, conforme a esta doctrina, que la resolución que impugnamos no se encuentra ajustada a Derecho, por lo que debe ser anulada.

2°. Sentencia 2-2-2012. reo. 2318/2010 :

"El precepto transcrito (art. 40.2 L 18/1991, equivalente al actual art. 27.2 L 35/2006), aplicable aquí por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, da un concepto general de las actividades empresariales, seguida de una enumeración de las que tienen este carácter y, por último, facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de venta y/o arrendamiento de bienes inmuebles, respecto de la que no tiene tal carácter, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes y rendimientos procedentes de los mismos.

De aquí que, como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006): "Que 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. "

Por todo lo cual procede estimar el recurso, ya que el acto de liquidación no se acomoda a Derecho.

Por su parte la Administración demanda se opone a la demanda por los mismos argumentos contenidos en la resolución impugnada.

## **Segundo.**

Por consiguiente la cuestión planteada consiste en determinar si se dan los requisitos que son exigibles la actora como sociedad de reducida dimensión (circunstancias cuya existencia no se discute), reúne los requisitos exigidos legalmente para aplicar los incentivos fiscales previstos para las mismas en el art. 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre durante el ejercicio 2009 (tipo reducido del 25/100 y no el general previsto del 30/100).

En vía de administrativa el órgano de gestión entendió que no los reunía exclusivamente por no tener el administrador de la sociedad un contrato laboral a jornada completa suscrito con la misma sino de naturaleza

mercantil. En vía económico administrativa el TEARM añade a tal circunstancia que la actora al hacer alegaciones en el trámite de audiencia no había acreditado tener un local donde llevar a cabo su actividad de arrendamiento de inmuebles, para llegar a la conclusión, conforme a la doctrina del TEAC que cita, de que faltando dichos requisitos no puede afirmarse que la reclamante ejerciera una actividad económica, sin que en consecuencia pudieran ser aplicados los incentivos fiscales mencionados.

Es lo cierto sin embargo que la actora ha acreditado poseer un local donde ejerce la actividad en vía jurisdiccional (solamente se cuestiona su existencia por el TEARM). Acompaña con la demanda para acreditarlo una copia de la escritura de adquisición e información registral del inmueble en el que se desarrolla la actividad económica, y que constituye su sede social y el domicilio fiscal, de conformidad con lo previsto en el artículo 56.3 LJCA .

Solamente queda por resolver si el hecho de que el administrador que realiza todas las gestiones relativas a la actividad que constituye su objeto social (arrendamiento de inmuebles) no posee un contrato laboral sino mercantil como afirma la Administración es un dato esencial para considerar que la sociedad no ejerce actividad económica alguna y por lo tanto no tiene derecho a gozar de los referidos incentivos fiscales (tipo reducido el 25/100 en vez del general del 30/100).

Sobre la referida cuestión se ha pronunciado la Sala en sentencia 753/2015, de 2 de octubre (recurso 498/12 ), que desestimaba el recurso por entender que no se había acreditado por la actora los requisitos exigidos para gozar de dichos incentivos. Decía la Sala en dicha sentencia:

"Dispone el artículo 108.1 del RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo en la redacción vigente al tiempo de los hechos:

"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 8 millones de euros."

Señala el TS, en sentencias de 30 de abril y 10 de junio de 2013 ,la cuestión litigiosa consiste en dilucidar si los beneficios fiscales recogidos en el Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la Ley Sobre el Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) para las empresas de reducida dimensión exigen exclusivamente que el volumen anual neto de negocios no supere los ocho millones de euros, o también requiere que éstas ejerciten una actividad económica, y en qué sentido hay que entender este desempeño.

El artículo 53 TRLIS regula el régimen especial de las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Debe destacarse que el objeto de la entidad recurrente es el alquiler de inmuebles en general. El precepto determina que:

"1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido. Dicha actividad será compatible con la realización de otras actividades complementarias, y con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) del apartado 2 siguiente.

A efectos de la aplicación de este régimen especial, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el art. 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre , de Arrendamientos Urbanos, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley para los contratos de arrendamiento de viviendas.

Se asimilarán a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda.

2. La aplicación del régimen fiscal especial regulado en este capítulo requerirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea en todo momento igual o superior a 10.

b) Que la superficie construida de cada vivienda no exceda de 135 metros cuadrados.

c) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos siete años. Este plazo se computará:

1.º En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del período impositivo en que se comuniquen la opción por el régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente.

2. ° En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por ella.

El incumplimiento de este requisito implicará, para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido. Junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

d) Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan.

e) En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) anterior, tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el art. 54.1 de esta Ley.

3. La opción por este régimen deberá comunicarse a la Administración tributaria. El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al régimen.

4. Cuando a la entidad le resulte de aplicación cualquiera de los restantes regímenes especiales previstos en este Título VII, excepto el de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional y el de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero, no podrá optar por el régimen regulado en este capítulo, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente.

Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el art. 108 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XII de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo".

A partir del tenor literal del artículo transcrito se colige que tales entidades deben tener por objeto social el arrendamiento de viviendas, y además se exigen otros requisitos tendentes a acreditar el ejercicio efectivo de esta actividad económica.

Para interpretar el significado de "actividad económica", referente al arrendamiento de inmuebles, y en ausencia del desarrollo del concepto en el TRLIS, debemos acudir a la regla hermenéutica sistemática, ya que el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (TRLIRPF), en concreto el apartado segundo, 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 o compraventa 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 el caso contemplado por la sentencia la Sala considera que es acertada la apreciación de la resolución administrativa al no considerar acreditado que la entidad actora cumpliera con los requisitos para acogerse al régimen tributario especial.

La nueva interpretación ha tenido una especial incidencia en aquellas entidades propietarias de diversos inmuebles que están destinados al alquiler, pero que carecen de los medios exigidos por el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, una persona contratada a jornada completa mediante contrato laboral y un local exclusivamente afecto a la gestión de la actividad inmobiliaria. En estos casos la Administración Tributaria construyó la argumentación de que al no realizar actividad económica, puesto que se carecen de los medios para ello, dichas sociedades no podían ser consideradas como sociedades, y por tanto no se les podía aplicar el régimen especial citado ut supra, en particular, la aplicación del tipo de gravamen reducido del 25%.

Así la resolución de 30 de mayo de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) de unificación de doctrina, por el que expresamente se confirmaba que no procedía la aplicación de los

incentivos regulados para las entidades de reducida dimensión a las entidades que no realizaban actividad económica ya que no se trataba de sociedades en su sentido económico. El TEAC en resolución de 28-05-2013.

También Tribunal Supremo, en su Sentencia de 21 de junio de 2013 comparte el criterio del TEAC en base a los siguientes argumentos:

Se debe acreditar fehacientemente la existencia de una actividad económica, sin que sea relevante el hecho de que la sociedad esté dada de alta en un epígrafe o en otro.

El Tribunal concede relevancia al análisis que en la instancia inferior se realizó de la contabilidad de la compañía a los efectos de poder valorar que del análisis de la misma, se demostraba la inexistencia de una actividad económica o de transformación material de inmuebles, quedando acreditadas exclusivamente actuaciones administrativas o técnicas propias de las sociedades de mera tenencia de bienes.

Y sobre todo en base a que "el tipo reducido no le es aplicable, cualquiera que sea el término que se haya empleado, habida cuenta de la finalidad que el establecimiento del mismo tiene, que no es otro que incentivar fiscalmente a las pequeñas y medianas empresas para que reactiven las inversiones y el empleo, finalidad que está ausente en las sociedades de mera tenencia de bienes."

Es importante hacer especial énfasis en el hecho de que para el Tribunal Supremo, el establecimiento del régimen especial para ERD tiene como finalidad el incentivo para que las pequeñas y medianas empresas realicen inversiones y fomenten la creación de empleo y por lo tanto a entidades sin actividad económica no se les puede aplicar dicho régimen.

El " aspecto positivo" de la sentencia es que no se impone sanción a la empresa que aplicó dicho incentivo, ya que se entiende que se hizo en base a una interpretación razonable de la norma y por tanto es de aplicación la eximente de la imposición de sanción. Y la reciente sentencia del TS de 8-06-2015 en el Recurso de Casación para unificación de Doctrina para determinar en casos de grupos de empresas que debe considerarse como importe neto de la cifra de negocios.

Finalmente examinado el expediente administrativo llega a la conclusión de que:

1º) La sociedad obtiene ingresos por la mera titularidad (o disposición, en su caso) de un patrimonio, en concreto por el arrendamiento de viviendas, locales, etc.

2º) Para el desarrollo de esa actividad, la sociedad no cuenta con una persona dedicada a la gestión de la misma contratada mediante relación laboral a jornada completa y/o que no dispone de un local dedicado en exclusiva a la gestión de esa actividad.

3º) En virtud de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de enero de 2009, dictada con motivo del recurso de alzada para unificación de criterio número 00-05106-08, las sociedades en quienes concurren las circunstancias anteriores no realizan ninguna actividad económica, por lo que no podrán aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que regula el capítulo XII del título VII del TRLIS ( art. 27.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF . 4º) De acuerdo con lo anterior, la sociedad no puede aplicar el tipo de gravamen a que se refiere el art 114 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004.

En definitiva la Sala a la vista del expediente administrativo, y de los requisitos legales, para aplicar los incentivos fiscales a que alude el Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) para las empresas de reducida dimensión exigen que el volumen anual neto de negocios no supere los ocho millones de euros, y también requiere que éstas ejerciten una actividad económica, considera que la prueba de reunir los requisitos legales, le corresponde al actor conforme al Art. 105,1 LGT , la ausencia de otros elementos distintos a lo sostenido por la Administración tributaria, nos lleva el desestimar el recurso."

Asimismo, la Sala en la sentencia 152/13, de 22 de febrero conoció del recurso 105/09 , en el que se discutía si una sociedad patrimonial reunía o no los requisitos exigidos para gozar de los incentivos fiscales, sucediendo como en el presente caso, que la Administración negaba que los reuniera teniendo en cuenta que al no tener local ni un empleado con contrato laboral a jornada completa que gestionara su actividad de promoción inmobiliaria, no podía entenderse que ejerciera actividad alguna. En este caso la Sala estimó el recurso con base en los siguientes argumentos:

"En el presente caso al no poseer la actora cartera de valores, ni tener por objeto la intervención en mercados secundarios de valores financieros, lo que se planteada para determinar si tiene la condición de sociedad patrimonial es si tenía en el ejercicio 2006 más de la mitad de su activo (inmuebles en este caso) afecto a actividades económicas.

Por otro lado para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial está afecto a ella, hay que estar a lo dispuesto en la Ley Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Texto Refundido aprobado por el R. D. Leg. 3/2004, de 5 de marzo y en concreto al art. 25 que define cuales son los rendimientos íntegros afectos a las actividades económicas, que dice:

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 o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

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.

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

En consecuencia como señalaba esta Sala en su sentencia 774/2012, de 21 de septiembre (recurso 506/2008 ), deben darse los requisitos en la composición del activo y de los socios de forma simultánea. En este caso no se discute el segundo de los requisitos, sino solamente el primero por lo que hay que determinar si los bienes del activo de la mercantil estaban o no afectos al desarrollo de la actividad económica de promoción inmobiliaria en la que estaba dada de alta la actora en el ejercicio 2006.

Del informe emitido por la Inspección aplicado para afirmar que la actora tiene la consideración de sociedad patrimonial, se desprende:

1) Que la actora carecía de local y de personal contratado en dicho ejercicio para llevar a cabo las gestiones como promotor de urbanizaciones que alega (hecho que por otra parte reconoce en la demanda al señalar que tales gestiones se llevan a cabo por los socios).

2) Por otra parte consta que en ese ejercicio vendió dos fincas rústicas de las adquiridas y había adquirido compromisos de venta en relación a otras.

Sin embargo la existencia de dichos indicios no supone necesariamente que los bienes que integraban su activo no estuvieran afectos a su actividad económica como promotora inmobiliaria o de urbanizaciones de acuerdo con la jurisprudencia ( STS de 8-11-2012 ) y ello teniendo en cuenta que los hechos que alega no han sido negados por la Administración y ponen de manifiesto que ejerció durante dicho ejercicio la actividad económica de promoción de urbanizaciones, teniendo en cuenta que se dedicó a la compra de fincas rústicas y a realizar posteriormente las gestiones necesarias para transformarlas jurídicamente a través de los instrumentos urbanísticos previstos en la Ley (redacción de los correspondientes planes parciales y suscripción de convenios urbanísticos con el Ayuntamiento), para poder posteriormente llevar a cabo las de carácter físico sobre el terreno, iniciando materialmente las obras de urbanización, con el fin de vender posteriormente las parcelas urbanizadas; lo cual conduce a considerar que las fincas que integraban su activo estaban afectas a su actividad mercantil. En definitiva el hecho de que no hubiera iniciado de forma material la urbanización con actuaciones materiales llevadas a cabo sobre el terreno o que no tuviera un local ni personal contratado para llevar a cabo dicha gestión, no significa que no ejerciera actividad mercantil alguna en la que estuvieran afectas dichas fincas, como afirma la Administración. Dicha actividad la llevó a cabo aunque la realizaran directamente los socios.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo (Sala 3ª. Secc. 2ª) en la sentencia de fecha 8 de noviembre de 2012 (recurso 3766/2010 ), que desestima el recurso de casación, ya 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.

Dice en concreto la referida sentencia. SEGUNDO.- La pretensión deducida por la recurrente se concretó en instar la nulidad de la liquidación impugnada, al entender que concurren los requisitos exigidos para la aplicación del citado régimen especial, en particular el relativo a la inexistencia de una actividad económica en los términos exigidos por la normativa.

Tal propósito es rechazado por la Sala de instancia, con estos razonamientos contenidos en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia recurrida BLASAN durante el ejercicio 2003 realizó al menos las siguientes operaciones que resumimos, sin perjuicio de remitirnos al expediente administrativo (así acta de disconformidad -a los folios 211 y ss.-, y acuerdo de liquidación ya reseñado -folios 4 y 5- y las propias escrituras): -venta a Urbanizaciones San José de local y plaza de garaje (escritura pública de 14 de abril de 2003); - venta a Justino de mitad indivisa de una parcela y un local (escritura pública de 15 de abril de 2003); -venta a Samuel y otros de una vivienda (escritura pública de 15 de abril de 2003); -venta a H.G.O. Viviendas de cuatro parcelas, íntegras o mitad indivisa, fincas rústicas, calificadas de urbanas o urbanizables en la fecha de la venta (escritura pública de 24 de septiembre de 2003). BLASAN sólo cambió el objeto social inicial en el año 2004 (que pasó de

ser promoción, construcción, explotación, arrendamiento y venta de viviendas, a ser únicamente de actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles) una vez vendidas en el ejercicio anterior todas las existencias de las promociones realizadas. Así resulta del expediente administrativo, del acta y del acuerdo de liquidación (escrituras públicas de 12 de mayo y 24 de noviembre de 2004). Hasta el 27 de marzo de 2003 ha figurado de alta en el epígrafe 501.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas ("construcción completa, reparación y conservación de edificaciones), en que se dio de baja por fin de actividad.

A la vista de dichas circunstancias, para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a la misma, con arreglo a la normativa citada, se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos 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.

Aquí se ha acreditado que el obligado tributario ejercía las actividades de promoción y construcción, habiendo terminado la última promoción antes del ejercicio 1995 y vendiendo posteriormente, en los sucesivos ejercicios las viviendas y locales que restaban en existencias. Por tanto, como recoge la resolución del TEAC la actividad económica desarrollada por la sociedad en el ejercicio comprobado fue la de promoción, construcción, explotación y venta de viviendas (alta en I.A.E.) actividades que constituyen, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos. BLASAN desarrolla una actividad económica con independencia del tiempo transcurrido entre la finalización de la última promoción y la venta de las existencias, porque la sociedad sigue asumiendo el riesgo correspondiente a la venta de las mismas. En este sentido, la actividad promotora y constructora se caracteriza por unos ciclos productivos prolongados en el tiempo, de tal manera que, aun cuando no existan promociones en curso, la realización de ventas de existencias pone de manifiesto que la actividad económica continúa ejerciéndose.

Los elementos patrimoniales que figuraban en el activo se encuentran afectos a la actividad económica, resultando evidente la condición de afectos de las viviendas y locales incluidos en el activo del balance por cuanto las construcciones proceden de las últimas promociones realizadas por el obligado tributario, así como las parcelas y terrenos tenían la naturaleza de rústicas y posteriormente pasaron a calificarse de urbanas o urbanizables, encuadradas en el sector correspondiente, según el Plan General de Ordenación Urbana de Laguna de Duero, no pudiendo, por tanto, pensarse que estuvieran destinadas a otro uso que el de ser adquiridas con la intención de destinarlas a la promoción inmobiliaria, lo que supone considerar que se encuentran afectas a la actividad económica desarrollada por el obligado tributario. La actividad económica desarrollada por la sociedad en el ejercicio comprobado fue la de promoción, construcción, explotación y venta de viviendas, figurando a tal efecto dada de alta en el epígrafe 5011 del I.A.E. Por tanto, no se cumple el primer requisito establecido en el artículo 75.1 de la Ley 43/1995 EDL1995/17005, tras la modificación introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, por ello la entidad no tiene la consideración de sociedad patrimonial y, en consecuencia, no ha de tributar en el ejercicio 2003 por el citado régimen especial.

(...).

### **Tercero.**

- El recurso de casación se articula en tres motivos, invocados al amparo de lo previsto en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, en los que se viene a denunciar, en el primero, que la Sala sentenciadora ha infringido el artículo 75.1.a), segundo párrafo, de la LIS aplicable al año 2003 al haberlo interpretado erróneamente; en el segundo, subsidiario del anterior, que la infracción de dicho precepto deviene de su inaplicación; y en el tercero, subsidiario de los dos anteriores, la infracción por aplicación indebida de la norma citada.

Apreciamos en ellos una íntima relación que aconseja, en aras a dotar de una mayor claridad a la presente sentencia, la resolución conjunta de los mismos.

El eje discursivo sobre el que se fundamentan los tres motivos parte de sostener que en el año 2003 la entidad recurrente no ejercía actividad económica alguna por la sencilla razón, -afirma que admitida por la Administración-, de que en tal ejercicio y desde hacía mucho tiempo no constituía una organización de medios de producción materiales ni personales dirigida a intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, no teniendo personal alguno a su cargo y no estando los bienes de los que era titular afectos a actividad alguna, de manera que ni en ese ni en los anteriores realizaba actividad de promoción inmobiliaria y de construcción, concluyendo que nos encontramos ante una sociedad de mera tenencia de bienes.

Afirma que la Administración admite estas consideraciones, ya que estimaba que sí desarrollaba actividad económica en el año 2003 no lo era porque sostuviera que en dicho año la realizara efectivamente, sino que la misma traía causa de la que había realizado en el pasado, o sea, 10 años antes, de manera que lo que se hizo en el ejercicio regularizado no era tanto vender bienes como vender existencias procedentes de aquella antigua actividad económica de promoción y construcción inmobiliaria.

A la vista de ello, considera que tanto la Administración como la Sala de instancia efectúan una interpretación errónea del precepto citado como infringido pues el paso del tiempo había provocado la desafección del bien de la actividad empresarial, mostrando su crítica hacia el denominado efecto mochila propugnado por la sentencia recurrida EDJ2010/17704 , efecto según el cual si un bien estuvo afecto a una actividad económica, su venta, así se realice un siglo después del cese de aquella, sería actividad económica.

Con carácter subsidiario a los anteriores argumentos, la parte sostiene la violación por inaplicación del artículo 75.1.a ), segundo párrafo, de la LIS , al entender que el transcurso de ocho años anteriores a 2003 sin actividad económica es más que suficiente para entender que el bien ha quedado descontaminado de su afectación a la actividad económica en el seno de la cual se adquirió. Aun en el supuesto de que no esto no fuera admitido, se afirma, conforme a lo dispuesto en el IRPF (norma a la que se remite el artículo 75.1.a) LIS ), que BLASAN no ejercía actividad económica alguna en el ejercicio 2003 porque ni tenía local para ello ni persona alguna con contrato laboral al efecto para desarrollarla.

En último término, y con un carácter también subsidiario, en este caso de los dos anteriores, se considera producida una infracción por aplicación indebida del reiterado artículo 75.1.a ), segundo párrafo, de la LIS a las ventas de inmuebles sucedidas en el año 2003. En este sentido se individualizan cada una de ellas, considerando que una de las parcelas fue adquirida en 1999, no pudiendo arrastrar el efecto mochila de una actividad económica inexistente desde 1993, mientras que las restantes eran fincas rústicas que por definición no podían estar afectas a actividad alguna de promoción inmobiliaria y de construcción, no siendo clasificadas como urbanizables hasta la revisión del PGOU de Laguna de Duero operada en 1999, año en que la entidad recurrente no tenía actividad económica alguna.

La resolución de los motivos formulados ha de hacerse partiendo del precepto básico invocado por la sociedad recurrente, que es el artículo 75.1.a), de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , en la redacción dada al mismo por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que nos dice:

Artículo 75. Régimen de las sociedades patrimoniales.

1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La remisión efectuada por el segundo párrafo del precepto transcrito nos exige también exponer lo que se dispone en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la cuestión, lo que viene contemplado en el artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre : Rendimientos íntegros de actividades económicas. 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 o compraventa 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 misma. b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

A la vista de estos preceptos, la Sala anticipa que los motivos no pueden ser estimados. La argumentación desplegada por la recurrente choca frontalmente con los hechos descritos por la Sala de instancia, entre los que podemos destacar los siguientes: 1) BLASAN efectuó durante el año 2003, al menos una serie de ventas que alcanzaron dos locales, una vivienda, una plaza de garaje, la mitad indivisa de una parcela y cuatro parcelas, íntegras o mitad indivisa, fincas rústicas, calificadas de urbanas o urbanizables en la fecha de la venta. 2) En el ejercicio 2003 el objeto social de BLASAN era la promoción, construcción, explotación, arrendamiento y venta de viviendas, no siendo hasta el año siguiente cuando el mismo se limitó a la actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles, una vez que había vendido en el año anterior todas las existencias pendientes de venta de promociones realizadas. La última de dichas promociones data del año 1995. 3) BLASAN permaneció hasta el 27 de marzo de 2003 dado de alta en el epígrafe 5011 del IAE dedicado a la actividad empresarial de construcción completa, reparación y conservación de edificaciones. 4) En los ejercicios anteriores a 2003 presentó declaraciones del IS conforme al régimen general en lugar del especial de transparencia fiscal.

En consideración de tales hechos, no resulta errada ni mucho menos irrazonable la conclusión a la que llegó la Administración y que fue confirmada por la Sala de instancia al entender que BLASAN no podía válidamente acogerse en el ejercicio 2003 al régimen especial de sociedades patrimoniales, habida cuenta de la existencia de una actividad económica de venta de inmuebles que trae causa directa de la promoción llevada a

cabo con anterioridad , a ctividades las dos que caen dentro del objeto social de aquella hasta el año 2004, en el que éste se modificó, sin que la argumentación contenida en los motivos casacionales aducidas revista la entidad suficiente para invalidar tal conclusión.

En este sentido, el denominado efecto mochila aducido por la recurrente en cuya virtud si un bien estuvo afecto a una actividad económica, su venta, así se realice un siglo después del cese de la actividad, es actividad económica y que a su juicio es aceptado tanto por la Administración Tributaria como por la sentencia recurrida, carece de virtualidad alguna, pues al margen de que su estimación por parte de aquellos no resulta acreditada en los términos simplistas expuestos, la realidad de los hechos descritos hace que uno de los presupuestos sobre los que se asienta -cese de la actividad- no concurre en el presente caso, toda vez que terminada la última de promoción inmobiliaria en el año 1995, entra dentro de los parámetros que podríamos considerar normales que la venta de todo lo promocionado no culmine hasta ocho años después, ya que debemos tener presente, como se encarga de recordarnos la Sala de instancia, que la actividad de contracción, promoción y venta de inmuebles y edificaciones se caracteriza por unos ciclos productivos prolongados en el tiempo . Además este cese de actividad aducido cede ante la conducta que durante esos ocho años llevo a cabo BLASAN, que en modo alguno se puede considerar a efectos tributarios como pasiva, como lo evidencia los hechos probados anteriormente expuestos.

Con respecto a las fincas rústicas vendidas en 2003, que por definición, a juicio de BLASAN, no podían estar afectas a actividad de promoción inmobiliaria alguna, no podemos obviar que por vocación la adquisición de las mismas no tenía otra finalidad que dedicarlas finalmente a la promoción inmobiliaria , eso sí, no de manera directa, pues como se acredita en las actuaciones y pone de manifiesto el recurrente medio entre su adquisición y venta operada en 2003 una nueva calificación de las mismas como urbanas o urbanizables por mor de la revisión del PGOU de Laguna de Duero acaecido en 1999.

Tampoco resulta útil a los fines perseguidos en este recurso de casación el alegar, con fundamento en el transcrito artículo 25 de la LIRPF , la inexistencia de actividad económica alguna al no contar con local ni persona con contrato laboral al efecto para desarrollarla , pues dichas circunstancias han de ser interpretadas teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria, de ahí que como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006 ): "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".

### **Tercero.**

Pues bien, en el presente caso, como aduce la actora en la demanda, la sociedad cuenta con medios personales para desarrollar su actividad de arrendamientos de inmuebles, al realizar tales funciones su administrador, que es quien suscribe contratos, emite recibos, gestiona su cobro, paga sus deudas, lleva la contabilidad de la compañía, hace y atiende reclamaciones, ordena el mantenimiento de las fincas, etc.

El administrador de la sociedad es D. Jose Ángel , y tal como consta en la declaración - resumen anual de perceptores y retenciones del ejercicio 2009 (modelo 190), su retribución en el año 2009 fue de 9.285,60 euros (retención 1.483,80 euros, porcentaje de retención 15,98 %). El cargo de administrador según los estatutos sociales es gratuito, como acredita la actora con los documentos que acompaña con la demanda, lo que supone que con independencia de tal circunstancia, estaba contratado por la sociedad y le abonaba una retribución por su trabajo.

Por tanto, es obvio que estas retribuciones no las ha percibido por su condición de administrador sino por los servicios que prestaba a la sociedad.

Entiende la Sala que es irrelevante la naturaleza laboral o mercantil que une al socio mayoritario con la entidad consultante, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 julio, del Estatuto del trabajo autónomo , que señala que no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena "quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio." A su vez, la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE de 29 de junio), sobre campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, en su apartado 1 dispone que: "1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o previesen otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se

entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social . (.)"

En este caso dice la Administración que el socio-administrador es socio mayoritario, lo que supone que tenga el control efectivo de la sociedad y, por tanto, que no pueda ser considerado como trabajador por cuenta ajena, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007 , previamente transcrito, siendo, por tanto, la relación existente entre dicho socio mayoritario y la entidad de naturaleza mercantil. En tal supuesto, a efectos de practicar las retenciones que procedan, con arreglo a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ..., cabe señalar que, con independencia de la naturaleza mercantil de la relación existente entre el consultante (socio-administrador) v la sociedad, la retribución pactada por la realización de diversas labores en el seno de la sociedad (distintas de las labores propias de administrador), tienen la consideración de rendimiento íntegro del trabajo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17.1 de la Ley de IRPF, estando sometida a la escala de retención prevista en los artículos 80 y 86 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, salvo que la contraprestación por los servicios prestados por el socio administrador a la sociedad deban calificarse como rendimiento de actividad económica, a tenor de lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LIRPF " .

A la vista de la doctrina expuesta cabe distinguir un régimen fiscal distinto (en cuanto a la deducibilidad del gasto y el porcentaje de retención aplicable) para las retribuciones que una misma persona pueda percibir por su condición de administrador (cuya deducibilidad como gasto para la sociedad depende de que el cargo de administrador sea retribuido, siendo en este caso el porcentaje de retención del 42 %), de las retribuciones percibidas que correspondan a la contraprestación pactada por la realización de tareas productivas a favor de la entidad (en cuyo caso tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, siendo el porcentaje de retención el correspondiente al nivel de retribuciones y a su situación familiar), y ello con independencia de que la relación existente entre el socio-administrador y la entidad sea de naturaleza mercantil o laboral, y del régimen de cotización a la Seguridad Social según la normativa social.

En consecuencia resulta patente que la normativa fiscal reconoce que el administrador social puede percibir unas retribuciones por sus tareas productivas en la sociedad al margen de su condición de administrador, asimilándolas a las percibidas por cualquier otro trabajador que no sea administrador y calificándolas como rendimientos del trabajo personal, con independencia de la naturaleza mercantil de la relación existente entre el administrador y la sociedad, puesto que esta naturaleza es absolutamente intrascendente a efectos fiscales.

Por consiguiente, el que la resolución administrativa diga que la naturaleza del vínculo que une al administrador es de naturaleza mercantil y no laboral para afirmar a continuación que la sociedad no realiza una actividad económica, carece de fundamento y, en consecuencia, la liquidación practicada es contraria a Derecho.

La liquidación que practica la Oficina gestora obedece exclusivamente a que "el vínculo que une al administrador es de naturaleza mercantil y no laboral, entendiéndose que tal circunstancia es suficiente para entender como no cumplido el requisito de la existencia de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, necesario para calificar la actividad de arrendamientos de inmuebles como actividad económica, por lo que la entidad no realiza una actividad económica" de acuerdo con el criterio manifestado en la consulta DGT CV 8-6-2009.

La resolución del TEAR de Murcia alcanza la misma conclusión utilizando como único fundamento lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , que concreta que en el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles sólo se entenderá que se realiza una actividad económica si se cuenta con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y se utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa (FD 3º).

Sin embargo la jurisprudencia, como antes de decíamos al citar y reproducir la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª. Secc. 2ª) de 8 de noviembre de 2012 ), no considera requisitos para entender acreditada la realización de la actividad económica la existencia de un local o de un empleado, considerando tales datos como meros indicios. Lo importante es examinar la actividad realmente desarrollada.

En el mismo sentido se pronuncia la STS de 28-10-2010 (rec. 218/2006 ) que dice:

" 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".

" El artículo 40.2 de la Ley 18/1991 del IRPF debe ser interpretado teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria y, en el caso presente, se produce una actividad empresarial de ordenación de elementos patrimoniales, por lo que no cabe aplicar el precepto sólo en los casos que no se tenga un local o persona empleada, pues esos datos son accesorios".

Por consiguiente, el Tribunal Supremo deja sentado de manera en primer lugar, que para calificar la actividad desarrollada por una sociedad como actividad económica ha de estarse a la ordenación de medios para

desarrollar una actividad de beneficio, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial y, en segundo lugar, que el artículo 40.2 L 18/1991 (actual artículo 27.2 L 35/2006) debe ser interpretado teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria por lo que no cabe aplicar el precepto sólo en los casos que no se tenga un local o persona empleada, pues esos casos son accesorios, lo que determina, conforme a esta doctrina, que la resolución que impugnamos no se encuentra ajustada a Derecho, por lo que debe ser anulada.

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 2-2-2012 . rec. 2318/2010 que dice:

"El precepto transcrito (art. 40.2 L 18/1991, equivalente al actual art. 27.2 L 35/2006), aplicable aquí por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, da un concepto general de las actividades empresariales, seguida de una enumeración de las que tienen este carácter y, por último, facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de venta y/o arrendamiento de bienes inmuebles, respecto de la que no tiene tal carácter, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes y rendimientos procedentes de los mismos.

De aquí que, como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006 ): "Que 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. "

En este caso no puede decirse que la actora no realizara la actividad de arrendamiento de inmuebles teniendo en cuenta que sus ingresos proceden, en su mayoría, de la prestación de servicios de arrendamiento de locales y oficinas, siendo éstos de carácter periódico y regular, por lo que es claro que integran la cifra de negocios, que en el ejercicio 2008 fueron inferiores al límite legal para poder considerarla como empresa de reducida dimensión y así poder aplicar la escala reducida de gravamen en el ejercicio 2009. El mismo hecho de que presentara una autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 con resultado positivo que dio lugar a la liquidación provisional impugnada (hubieron ingresos y gastos deducibles), demuestra que tuvo una actividad económica durante dicho ejercicio. No existen en definitiva datos suficientes para acreditar que la actora sea una empresa de mera tenencia de bienes que no realice actividad económica alguna como afirma la Administración.

#### **Cuarto.**

En razón de todo ello procede estimar el recurso contencioso administrativo formulado, anulando y dejando sin efecto los actos impugnados por no ser conformes a derecho con las consecuencias inherentes a tal pronunciamiento y expresa imposición de costas a la Administración demandada ( art. 139 de la Ley Jurisdiccional , modificado por la Ley de Agilización procesal 37/2011, de 10 de octubre, en vigor cuando se inició el presente proceso).

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NO S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

#### **FALLAMOS**

Estimar el recurso contencioso administrativo nº. 235/2015 interpuesto por JOPROIN, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de fecha 18 de abril de 2013 que desestima la reclamación económico administrativa NUM000 , formulada la liquidación provisional girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 girada por importe de 4.373,69 euros por el Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la AEAT en Murcia, anulando y dejando sin efecto dichos actos impugnados por no ser en lo aquí discutido, conformes a derecho, con expresa imposición de costas para la parte demandada.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.