

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

Referencia: NFJ062639

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA***Sentencia 104/2016, de 18 de febrero de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 399/2013***SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Arrendamiento de viviendas Sociudades de mera tenencia.** En la vigente Ley de IS no existe remisión a las normas del IRPF para determinar si existe o no actividad económica. Es discutible la necesidad de que el arrendamiento se desarrolle como actividad económica. Los requisitos de empleado y local tienen su ámbito en el IRPF. El legislador no ha limitado la aplicación de los beneficios por tipos de sociedades sino solo en función de la cifra de negocio. La jurisprudencia [Vid. SSTS 28 de octubre de 2010, recurso n.º 218/2006, (NFJ040973) y de 2 de febrero de 2012, recurso n.º 2318/2010, (NFJ046697)] señala que el local y empleado son meros indicios de actividad económica. Se estima el recurso porque la entidad ha acreditado que no ha realizado actividad económica el arrendamiento de viviendas.

**Procedimiento de gestión. Procedimiento de verificación de datos.** No hubo extralimitación de la Oficina Gestora porque no examinó contabilidad sino tan solo los datos declarados y la información existente en la Agencia Tributaria.

**PRECEPTOS:**

RD Leg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 53, 108 y 114.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.  
Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 122 y 127.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 12.  
Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 40.

**PONENTE:**

*Doña Leonor Alonso Diaz-Marta.*

Magistrados:

Don ABEL ANGEL SAEZ DOMENECH  
Don ASCENSION MARTIN SANCHEZ  
Don LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA

**T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/ADMURCIA SENTENCIA: 00104/2016**

RECURSO Núm. 399/2013

SENTENCIA núm. 104/2016

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

D<sup>a</sup>. Leonor Alonso Díaz Marta

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

Magistradas

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA nº. 104/16

En Murcia, a dieciocho de febrero de dos mil dieciséis.

En el recurso contencioso administrativo nº. 399/13, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía de 11.686,89 €, y referido a: Impuesto sobre Sociedades.

Parte demandante:

Martínez Celdrán, S.L., representada por el Procurador Sr. Marcilla Onate y dirigida por el Letrado Sr. de la Peña Velasco.

Parte demandada:

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

Acto administrativo impugnado:

Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de:

- 17 de mayo de 2013 que desestima la reclamación económico-administrativa nº. 30/04408/2012, formulada contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 200820014350114F, en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, con una cuota a ingresar de 2.052,96 €, que es la diferencia entre el líquido a ingresar declarado de 2.565,72 € y el resultante de la liquidación provisional de 4.618,68 €.

- 17 de mayo de 2013 que desestima la reclamación económico-administrativa nº. 30/05152/2012, formulada contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 201020014350041P en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, con una cuota a ingresar de 2.482,00 €.

- 31 de mayo de 2013 que desestima la reclamación económico-administrativa nº. 30/03441/2012, formulada contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 200920014350199Z, en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, con una cuota a ingresar de 6.262,47 €, que es la diferencia entre el líquido a ingresar declarado de 927,00 € y el resultante de la liquidación provisional de 7.189.47 €.

Pretensión deducida en la demanda:

Que se dicte sentencia por la que se admita el recurso contencioso administrativo a que se refiere las presentes actuaciones, declarando la nulidad de las resoluciones recurridas por ser contrarias a Derecho, y confirme las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 que fueron presentadas por la recurrente. Asimismo, en cualquier caso, solicita que se impongan las costas, en su totalidad, a la Administración demandada en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. Leonor Alonso Díaz Marta, quien expresa el parecer de la Sala.

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 8 de noviembre 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 se ha señalado para que tenga lugar la votación y fallo el día 5 de febrero de 2016.

**II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Dirige la parte actora el presente recurso contencioso-administrativo, contra las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de:

- 17 de mayo de 2013 que desestima la reclamación económico-administrativa nº. 30/04408/2012, formulada contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 200820014350114F, en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, con una cuota a ingresar de 2.052,96 €, que es la diferencia entre el líquido a ingresar declarado de 2.565,72 € y el resultante de la liquidación provisional de 4.618,68 €.

- 17 de mayo de 2013 que desestima la reclamación económico-administrativa nº. 30/05152/2012, formulada contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 201020014350041P en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, con una cuota a ingresar de 2.482,00 €.

- 31 de mayo de 2013 que desestima la reclamación económico-administrativa nº. 30/03441/2012, formulada contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 200920014350199Z, en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, con una cuota a ingresar de 6.262,47 €, que es la diferencia entre el líquido a ingresar declarado de 927,00 € y el resultante de la liquidación provisional de 7.189,47 €.

La cuestión controvertida en las tres liquidaciones recurridas, dice el TEAR, queda referida a resolver si se ajusta a derecho el acuerdo impugnado y, en definitiva, si la recurrente tenía derecho a la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que regula el capítulo XII del Título VII del RDleg. 4/2004 (liquidación del 2008), o del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento regulado en el capítulo III del Título VII del RDleg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades y de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que regula el capítulo XII del título VII del TRLIS (liquidaciones del 2009 y 2010); teniendo en cuenta que la Administración niega tal derecho, no porque no cumple los requisitos de cifra de negocio o los del art. 53 de la citada Ley, sino por no realizar la citada entidad actividad económica al dedicarse al arrendamiento de viviendas o locales, que no cumple los requisitos establecidos en el art. 27 de la Ley 35/2006 del IRPF para considerar que dicho arrendamiento constituya una verdadera actividad económica.

En la primera resolución (la referida a la liquidación del 2008), después de transcribir el art. 108 TRLIS 4/2004, de 5 de marzo, que señala que los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a...10.000.000 de € (desde el 1 de enero de 2011), habiendo ascendido 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 2011 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, sigue diciendo el TEAR, se pronunció el TEAC unificando criterios en resolución de 30 de mayo de 2012, señalando que no existe diferencia alguna entre los 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 está plenamente 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 confirmado 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 en el conjunto de la economía global, papel que no reconocen dichas sentencias a las entidades de mera tenencia de bienes. Y en el caso que nos ocupa, concluye el TEAR que 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.

En la segunda y tercera resolución del TEAR (referidas a las liquidaciones del 2009 y 2010), se centra la cuestión controvertida en resolver si se ajusta a derecho el acuerdo impugnado y, en definitiva, si la recurrente tenía derecho a la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento regulado en el capítulo III del título VII del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considerando que la Administración niega tal derecho por considerar que, dedicándose la sociedad al arrendamiento de viviendas o locales, no cumple los requisitos del art. 27 de la Ley 35/2006 del IRPF para considerar que dicho arrendamiento constituye una verdadera actividad económica; requisitos que suponen la necesidad de contar con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y utilizar al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Circunstancias que la Administración ha acreditado que no concurren en la interesada, y respecto de las cuales nada alegó ante el órgano gestor ni ante el TEAR. Partiendo de estos hechos, el TEAR entra a resolver si de los mismos se deriva la pérdida del derecho a la aplicación del régimen especial citado. Y al respecto, con aplicación de lo previsto en el art. 53.1 TRLIS, que exige que la sociedad tenga como "actividad principal" el arrendamiento de viviendas, considera que es evidente la necesidad de que la obtención de ingresos procedentes de dicho arrendamiento constituya una verdadera actividad económica, lo que no supone la exigencia de un requisito adicional, sino la verificación de que la sociedad se encuentra dentro del ámbito subjetivo de la aplicación del mismo. Y termina, en cuanto al criterio que debe considerarse para concluir la existencia de tal actividad económica, recurriendo al criterio expresado por la Dirección General de Tributos en varias contestaciones a consultas vinculantes, y seguido por la oficina gestora, según el cual debe atenderse a la definición de actividad contenida en el art. 27 de la Ley 35/2006, del IRPF, y más en concreto en su punto 2, que exige la concurrencia de una mínima infraestructura que suponga una actividad empresarial que cuenta con factores materiales y humanos en los términos ya descritos. Y en este caso no se poseen los citados factores, por lo que el arrendamiento de inmuebles realizado por la entidad no tiene la consideración de actividad económica y no puede, acceder al Régimen Especial que pretende.

La recurrente basa su recurso en los siguientes fundamentos:

1.- Extralimitación de la Oficina de Gestión Tributaria en la práctica de la liquidación provisional el I.S. de 2008, al efectuarse en el seno de un procedimiento de verificación de datos regulado en el art. 131 LGT. Tras reproducir el contenido de dicho precepto, interpreta el mismo en el sentido de que tal procedimiento capacita a la Administración para realizar una comprobación meramente formal, con el objeto de poner de manifiesto discrepancias jurídicas muy simples o errores ostensibles que se desprendan de las propias declaraciones y autoliquidaciones presentadas. Por lo que en él no tiene cabida el motivo que sustenta la liquidación aquí recurrida, esto es, la exclusión de la sociedad recurrente del régimen especial de empresas de reducida dimensión por considerar que no realiza una actividad económica de arrendamiento de viviendas por las razones aducidas. Lo que queda confirmado en la exposición de motivos de propia Ley 58/2003, General Tributaria, que establece que las comprobaciones de escasa entidad no pueden referirse a actividades económicas. Cita al respecto la doctrina del TEAC en sus resoluciones de 28 de noviembre de 2013, y 19 de enero, 23 de febrero, 25 de octubre y 20 de diciembre de 2012; así como la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 13 de diciembre de 2013.

2.- Falta de adecuación a derecho de las liquidaciones provisionales practicadas, ya que "Martínez Celdrán, S.L." sí ha desarrollado actividad económica. Y tanto el régimen de empresas de reducida dimensión como el régimen de empresas dedicadas al arrendamiento de inmuebles, resultan de aplicación en el presente caso aunque no disponga de local y persona contratada. Alude al respecto al criterio de TS y de la Dirección General de Tributos para determinar la existencia de actividad económica, que en este caso se centra en la adquisición de fincas urbanas para la ulterior explotación de las viviendas en régimen de arrendamiento (art. 2 de sus estatutos sociales). La entidad recurrente, efectivamente, dice, efectuó durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010 todas y cada una de las actuaciones necesarias para desarrollar dicha actividad: adquisición de fincas urbanas colindantes, presentación de la Declaración-Liquidación del ITPAJD, desarrollo de obras de demolición de inmuebles preexistentes, agrupación de los referidos inmuebles, declaración de obra nueva y división horizontal,

destinación de los apartamentos a la actividad de arrendamiento. Por todo lo cual queda claro, dice, que sí desarrollo plenamente la actividad económica de arrendamiento de viviendas.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades no efectúa ninguna remisión a la Ley del IRPF a efectos de determinar si existe actividad económica de arrendamiento. Reconociendo que en la LIRPF se considera que el arrendamiento de inmuebles se desarrolla como actividad económica, únicamente si en el desarrollo de la actividad se cuenta -al menos- con un local y un empleado con contrato laboral y a jornada completa, subraya que en el criterio sentado por el TEAC no resulta de aplicación en la medida en que la remisión a dicha Ley del IRPF ya no se encuentra vigente, pues esta se establecía en el antiguo art. 75 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades ya derogado, e iba dirigido a las extintas sociedades patrimoniales. Concluye que no existe en la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades ninguna remisión a las normas del IRPF a efectos de determinar si existe actividad económica de arrendamiento de viviendas, salvo las propias especialidades y requisitos que en ella se contienen al respecto, bien sea para la consideración de empresas de reducida dimensión en el art. 108 y ss. del RDLeg. 4/2004, bien sea para la adopción del régimen de empresas dedicadas al arrendamiento de viviendas en el art. 53 del mismo texto. La propia normativa del IS prevé sus requisitos específicos para la aplicación de ambos regímenes a aquellas entidades cuya actividad económica es el arrendamiento de viviendas, y que han sido cumplidos íntegramente por la recurrente. No se ajusta, pues, a derecho la aplicación de los requisitos exigidos en la ley del IRPF en la aplicación de otro impuesto como es el Impuesto de Sociedades; como lo reconoce el TEAC en diversas resoluciones; y la propia resolución del TEAC de 30 de mayo de 2012, confirma la improcedencia de limitar la consideración de actividad económica de arrendamiento de viviendas y, por tanto, la aplicación de los regímenes a los se acogió esta sociedad, a la mera tenencia de local y trabajador. Este, dice, es el criterio seguido por la Dirección General de Tributos tras la entrada en vigor del RDLeg. 4/2004, en las contestaciones a distintas consultas vinculantes.

3.- Adecuación a derecho de las autoliquidaciones realizadas por "Martínez Celdrán, S.L." por el Impuesto sobre Sociedades 2008, 2009 y 2010. La entidad recurrente cumplió con todos los requisitos exigidos para que las sociedades dedicadas a la actividad de arrendamiento opten por la aplicación de los incentivos fiscales de empresas de reducida dimensión en 2008, previstos en el art. 108 y ss. del RDLeg. 4/2004, y por el régimen de empresas dedicadas al arrendamiento de viviendas en 2009 y 2010 regulado en el art. 53 y ss. de la misma norma, sin que ello suponga incumplimiento adicional de los requisitos del art. 27.1 de la Ley del IRPF de local comercial y trabajador a jornada completa. En efecto, dice, en 2008 era empresa de reducida dimensión, pues cumple el requisito de que durante el periodo impositivo inmediatamente anterior tuviera un importe neto de negocios inferior a 8 millones de euros; requisito este del que se hace depender el beneficio fiscal del tipo reducido del 25% del IS, con independencia de que con arreglo a la normativa del IRPF la sociedad desarrollo o no actividad económica sin local ni personal contratado. Cita al respecto sentencias del TSJ de Galicia y de la Comunidad Valenciana. Y por lo que se refiere a los ejercicios 2009 y 2010, dice la reclamante que cumplía todos los requisitos del régimen especial de empresas dedicadas al arrendamiento de viviendas, establecidos en el apartado 2 del art. 53 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como lo acreditan los datos expuestos más arriba sobre la promoción de construcción de un edificio de apartamentos sin que cada uno de ellos supere los 135 m<sup>2</sup>, los contratos de arrendamiento que se aportan, y que todos los apartamentos estén dedicados a la actividad de arrendamiento.

Insiste en que la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite expresamente a las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas optar por la aplicación de los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión o por el régimen de empresas dedicadas al arrendamiento de inmuebles.

El Abogado del Estado, en representación de la Administración, se opone a la demanda señalando, en primer lugar, en cuanto a la alegación de que la AEAT se ha excedido en la liquidación para el ejercicio 2008, practicada como consecuencia de un procedimiento de verificación de datos, que la recurrente en ningún momento ha planteado esta cuestión ante las Administraciones demandadas, pues ni se puso de manifiesto den el escrito de alegaciones ante la AEAT, ni tampoco ante el TEAR. Ello determina que la interesada consideró ajustado a Derecho el procedimiento de verificación de datos, sin que ahora pueda defender que el mismo no fue adecuado y que la Administración se extralimitó porque va en contra de sus propios actos. Añade que no existe acto administrativo que se haya pronunciado sobre estas cuestiones, lo que supone que dado el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa que no quepa entrar a conocer tales cuestiones.

No obtente lo anterior, en ningún momento la AEAT se extralimitó, habiendo aplicado este procedimiento de verificación para los supuestos previstos en la Ley, y en particular en el contemplado en el art. 131.1.c), toda vez que observó la aplicación incorrecta del tipo de gravamen en la autoliquidación al amparo del art. 28 LIS, tal y como recogió la AEAT en la propuesta de liquidación. Por lo que la Administración aplicó de forma correcta el procedimiento de verificación de datos.

En segundo lugar, en cuanto a que la actora realiza la actividad económica de arrendamiento, tras reproducir el art. 53.1 del TRLIS, siguiendo el criterio interpretativo del TEAR, concluye en el mismo sentido que este pues la recurrente carece de local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y tampoco tiene persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Y tampoco ha acreditado que realice la actividad de



arrendamiento de vivienda como actividad económica, pues no ha probado contar con la infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, etc., para que la actividad tenga tal carácter. Y sentado todo lo anterior, llega a las mismas conclusiones que el TEAR en lo que se refiere a la aplicación de los beneficios fiscales a las empresas de pequeña dimensión, y en cuanto a la aplicación del régimen especial de Entidades Dedicadas al Arrendamiento concluye que al haber quedado acreditado que la recurrente no realiza actividad de arrendamiento como actividad económica principal, no procede la aplicación del régimen especial de sociedades de reducida dimensión en el año 2008, y ni en el 2009 y 2010 el régimen especial de empresas dedicadas al arrendamiento.

### **Segundo.**

Como primer motivo de impugnación, y por lo que se refiere a la liquidación correspondiente al ejercicio 2008, alega la recurrente que la oficina gestora se ha extralimitado al practicar dicha liquidación en un procedimiento de verificación de datos. Es cierto, como señala el Abogado del Estado, que es la primera vez que la recurrente plantea esta cuestión, puesto que nada manifestó ni ante la Oficina Gestora ni ante el TEAR. Pese a ello, entramos a examinarlo rechazando dicha alegación ya que, partiendo exclusivamente de los datos declarados y de la información que tenía la Agencia Tributaria tal y como la AEAT manifestó en la liquidación, efectuó la liquidación provisional únicamente por entender que la recurrente obtiene ingresos por la mera titularidad de un patrimonio, pero no examinó la contabilidad de la empresa sino tan solo los datos declarados por la recurrente y la información existente en la Agencia Tributaria. Por lo que ninguna infracción de tipo procedimental se ha cometido por la Administración tributaria determinante ni de nulidad ni de anulación, ya que únicamente ha tenido en cuenta la Administración los datos que obraban en su poder y consideró que era incorrecto el tipo de gravamen aplicado por la entidad demandante en su declaración. Tampoco es de apreciar indefensión, pues la demanda evidencia que la parte actora conocía perfectamente el alcance de la verificación de datos realizada. En cualquier caso, razones de economía procesal y atendiendo fundamentalmente a que las razones que determinaron la liquidación de ese ejercicio 2008 son las mismas que las de otros expedientes que terminaron con sentencia estimatoria anulando las liquidaciones practicadas, nos llevan a examinar la cuestión de fondo.

### **Tercero.**

La cuestión de fondo planteada en este recurso, y respecto a empresas que se dedican a la misma actividad, arrendamiento de viviendas o locales de negocio (en este caso adquisición de fincas urbanas para su explotación en régimen de arrendamiento), ya ha sido resuelta por sentencias de esta Sala, en concreto por las sentencias 809/15, de 30-10 ( PO 235/13. Pte. Sr. Sáez ), 874/15, de 23 de noviembre ( PO 236/13 , Pte. Sr. Sáez ) y que fueron seguidas por la 898/15, de 9 de diciembre (Pte. Sr. Espinosa) o por la 964/15, de 28 de diciembre del mismo ponente que la anterior, aunque para liquidaciones referidas al ejercicio 2008. Por tanto, por razones de unidad de criterio, coherencia y seguridad jurídica, seguimos en esta sentencia la fundamentación contenida en aquellas, ya que el TEAR y el órgano gestor entienden que a la entidad recurrente no es posible aplicarle ni el tipo de gravamen reducido previsto para las empresas de reducida dimensión en 2008, ni los incentivos fiscales previstos para el régimen especial de empresas destinadas al arrendamiento de viviendas en 2009 y 2010, porque, como en aquellos supuestos a que se refieren las sentencias, la actora no ejerce el arrendamiento de viviendas como actividad económica, e incumple los requisitos del art. 27.1 de la Ley del IRPF de local comercial y trabajador a jornada completa.

Como decíamos en dichas sentencias, el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas fue obra de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica. Su objetivo era el de ampliar el parque de viviendas en alquiler de nuestro país. Existía un antecedente en el Real Decreto Ley 2/2003, de 25 abril, incorporándose algunas modificaciones. En especial, se perseguía fomentar, según indica la propia Exposición de Motivos de la Ley, que los arrendamientos tengan un precio asequible, al objeto de poder facilitar la movilidad geográfica de los trabajadores y satisfacer las demandas de jóvenes e inmigrantes. Así, se creó un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades cuyo objeto sea el alquiler de viviendas y siempre que cumplan determinados requisitos. Dicho régimen especial, contenido en el nuevo Capítulo III del Título VIII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -arts. 53 y 54 -, se concreta en la concesión de importantes bonificaciones en la cuota del impuesto. Sin embargo el régimen resultaba de difícil aplicación, ya que sus requisitos eran excesivamente estrictos. Por todo ello, el régimen fue objeto de una profunda modificación por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, para los períodos impositivos que se inician a partir del 20 de noviembre de 2005. El régimen es más sencillo y coherente con la finalidad perseguida, que no es otra que la de aumentar el parque de viviendas en alquiler. En lo que aquí interesa conviene examinar el régimen especial regulado en los artículos 53 y 54 del TRLIS, en su nueva configuración.

Respecto del arrendamiento de viviendas como actividad económica principal, es aplicable el artículo 53.1 del TRLIS, el cual exige que la actividad principal de la sociedad sea el arrendamiento de viviendas. Esta es uno de los elementos de cierta flexibilidad que se ha establecido en el régimen, ya que su versión original exigía que éste fuera el objeto social exclusivo. Por ello, la mínima ampliación de dicho objeto, que no de su actividad, impedía la aplicación del régimen. Por otro lado es discutida y discutible la necesidad de que el arrendamiento se desarrolle como actividad económica, pues hasta la desaparición de las sociedades patrimoniales, no han existido dudas acerca de la necesidad de que el arrendamiento de viviendas se desarrolle como actividad económica, cumpliendo los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF. Y ello dada la incompatibilidad entre ambos regímenes. A partir de ahora, sin embargo, se suscitan serias dudas, en la medida en que no existe ninguna norma en los preceptos reguladores del régimen que, de modo expreso, obligue a disponer de local y persona contratada para la llevanza de la gestión de los arrendamientos, aunque se sostenga por la Administración que dicho requisito se desprende del propio artículo 53.1, cuando se refiere al arrendamiento como actividad económica, pues aunque no se haga así, parece que tal calificación remite al artículo 27.2 de la LIRPF, único precepto en nuestro ordenamiento que define cuándo el alquiler se desarrolla como actividad económica.

Sin embargo, en sentido contrario, puede afirmarse que estos requisitos tienen su ámbito limitado al IRPF, de manera que no pueden aplicarse en el Impuesto sobre Sociedades, salvo disposición expresa en este sentido. La referencia al arrendamiento como actividad económica principal sólo pretendería incidir en este segundo aspecto, en la necesidad de que el alquiler de viviendas fuera la ocupación primordial de la entidad.

Y ciertamente el legislador no ha limitado la aplicación de estos beneficios por tipos de sociedades, sino solo en función de la cifra de negocios, pues el artículo 108 TRLIS establece que los incentivos fiscales establecidos en el capítulo XII de dicha Ley, se aplicarán "siempre que el importe de la cifra de negocios habida en el período impositivo anterior sea inferior a 8 millones de euros".

El artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) dispone que " Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil ", esto es, " según el sentido propio de sus palabras ", pero "en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas", y " atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas ".

Si la finalidad perseguida, es aumentar el parque de viviendas en alquiler, no cabe duda que la interpretación efectuada facilita el cumplimiento de esta interpretación.

Lo expuesto no significa desdeñar la argumentación expuesta por la Administración, que se basa esencialmente y en la resolución del TEAC de 2009, confirmada por otra de 2012, expuesta fundadamente y con rigor, y que por tanto la Sala respeta como no puede ser menos, pero como señala la Jurisprudencia, Sentencia T.S. (Sala 3) de 4 de junio de 2012 (Ponente Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco): "El precedente administrativo -léase las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central-, carece de fuerza para vincular una ulterior decisión jurisdiccional, que ha de ser adoptada con exclusivo sometimiento a la ley, pues así lo demanda el artículo 117, apartado 1, de la Constitución española. Lo hemos dejado escrito en la sentencia de 3 de noviembre de 2010 (casación 3540/05, FJ 5.º): una vez determinada la solución jurídicamente correcta, la referencia a un precedente administrativo contrario carece de trascendencia, pues la legalidad prevalece sobre una posible lesión del principio de igualdad, al no ser vinculante el precedente ilegal".

#### **Cuarto.**

Pues bien como recogen las dos últimas sentencias de esta Sala citadas en el fundamento anterior, esta Sala y Sección ha dictado la sentencia nº 809/15 de 30 de octubre (recurso nº. 235/13 Pte. Sr. Sáez Doménech), pronunciándose sobre un tema esencialmente igual al que aquí se resuelve respecto de la liquidación del 2008, puesto que en todas las liquidaciones la cuestión discutida era únicamente si la entidad actora, en los ejercicios a los que se refiere, había realizado actividad económica, aunque no posea local comercial o trabajador a jornada completa. Decía dicha sentencia lo siguiente:

"..Sin embargo la jurisprudencia, como antes 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 (hubo 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.

Por lo que, como decíamos, por razones de coherencia y seguridad jurídica, no puede desconocerse lo resuelto por estas sentencias, lo que determina la estimación del recurso, ya que la recurrente ha acreditado que durante los ejercicios a que se refieren las liquidaciones sí ha realizado actividad económica consistente en la adquisición de fincas urbanas para la ulterior explotación de las viviendas en régimen de arrendamiento, desarrollando obras de demolición de los inmuebles preexistentes y adecuación de los mismos para promoción inmobiliaria, realizando las declaraciones de obra nueva y división horizontal del nuevo edificio construido, presentando declaraciones-liquidaciones del ITP y AAJJDD por los hechos imponible realizados, celebrando contratos de arrendamiento suscritos en las fechas a que se refieren las liquidaciones con distintos inquilinos. Por lo que no se trata solo de una empresa dedicada a la mera tenencia de bienes, sino que, como lo acreditan los contratos, sí desarrolló la actividad económica de arrendamiento de viviendas que constituye su objeto social. Por lo que le es de aplicación los incentivos de empresa de reducidas dimensiones que aplicó en el 2008, y el régimen de empresa destinada al arrendamiento de viviendas que aplicó en los ejercicios 2009 y 2010, ya que en el 2008 el importe neto de la cifra de negocios fue inferior a 8 millones de euros, y en los ejercicios 2009 y 2010 la actora manifiesta que cumplía los requisitos del régimen especial de empresas dedicadas al arrendamiento de viviendas, porque el número de viviendas arrendadas y ofrecidas en arrendamiento era de 11 viviendas calificadas como apartamentos, como consta en la escritura pública de 21 de diciembre de 2006 (por tanto, superior a 10 a que se refiere el art. 53 de la Ley del Impuesto de Sociedades vigente en dichos ejercicios). La superficie construida de cada vivienda no excedía de 135 m<sup>2</sup>, y desde el ejercicio 2008 en adelante las viviendas han permanecido arrendadas u ofrecidas en arrendamiento. En definitiva, puesto que las liquidaciones practicadas se limitan a entender que la sociedad recurrente carecía de actividad económica por no emplear un trabajador en un comercio, debemos reiterarnos en lo que señalamos en las sentencias anteriores puesto que la Ley del Impuesto sobre Sociedades sí permite a las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas optar por la aplicación de los incentivos fiscales previsto para las empresas de reducida dimensión, o por el régimen especial de empresas dedicadas al arrendamiento de inmuebles, y en estos ejercicios 2008, 2009 y 2010, pese a lo manifestado por la Administración, sí ha realizado actividad económica.

**Quinto.**



En razón de todo ello procede estimar el recurso contencioso administrativo formulado, por no ser los actos impugnados conformes a Derecho; con expresa imposición de costas a la Administración demandada ( art. 139 de la Ley Jurisdiccional , reformado por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre que establece el principio del vencimiento, en vigor desde el día 31 del mismo mes).

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. 399/2013 interpuesto por la entidad Martínez Celdrán, S.L., contra tres resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, dos de fecha 17 de mayo de 2013 y 31 de mayo de 2013 que desestiman respectivamente la reclamación económico-administrativa nº. 30/04408/2012, formulada la primera contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 200820014350114F, en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, y la segunda contra la reclamación económico-administrativa nº. 30/05152/2012, formulada contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 201020014350041P en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010. Y, la tercera, contra una resolución de 31 de mayo de 2013 que desestima la reclamación económico-administrativa nº. 30/03441/2012, formulada contra la liquidación provisional emitida por la Delegación de la AEAT en Murcia, con nº de referencia 200920014350199Z, en procedimiento de comprobación limitada, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, anulando y dejando sin efecto dichos actos impugnados por no ser, en lo aquí discutido, conformes a derecho, con expresa imposición de costas a 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.