

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070593

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 1 de marzo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 347/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. *Elementos patrimoniales afectos. Arrendamiento de inmuebles. Concepto de actividad económica: local y empleado. Aplicación cuando los requisitos se cumplen en la matriz.* La entidad alega que efectivamente no dispone de local y empleado, sino que esos requisitos sí se cumplen en la matriz. Se acoge a las consultas DGT, de 31 de marzo de 2010, consulta n.º V0626/2010 (NFC037740), y de 15 de marzo de 2010, consulta n.º V0507/2010 (NFC037651), que dicen que si los medios necesarios para realizar la actividad económica se encuentran en otra sociedad perteneciente al mismo grupo de sociedades se consideran cumplidos los requisitos. Este criterio se recoge asimismo en el art. 5 de la Ley 27/2014 (Ley IS). No obstante, para aplicar este criterio hay que tener en cuenta la actividad conjunta de las entidades del mismo grupo -si se trata de un conjunto de entidades de naturaleza patrimonial o si se realiza actividades económicas-, para lo que hay que analizar la afectación o no de los elementos del activo del grupo en su conjunto. Como en el supuesto no se ha practicado prueba de la composición y valor del activo, no es posible admitir la interpretación que propone la parte.

PRECEPTOS:

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 42.

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

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 42 y 94.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 5.

PONENTE:*Doña Sandra María González de Lara Mingo.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000347 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03870/2015

Demandante: ENTRECAMPOS CUATRO, S.L.

Procurador: PALOMA GONZÁLEZ DEL YERRO VALDÉS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a uno de marzo de dos mil dieciocho.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 347/2015, promovido por la Procuradora Doña Paloma González del Yerro Valdés, en representación de ENTRECAMPOS CUATRO, S.L., asistido del Letrado D. Rafael Pastor López, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2014, por la que se desestimó el recurso de alzada número 6798-2012, interpuesta contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de mayo de 2012, por la que, a su vez, se desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional, clave de liquidación NUM001 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, siendo la cuantía reclamada 360.059,61 €.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2014, por la que se desestimó el recurso de alzada número 6798-2012, interpuesta contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de mayo de 2012, por la que, a su vez, se desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional, clave de liquidación NUM001 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, siendo la cuantía reclamada 360.059,61 €.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Procuradora Doña Paloma González del Yerro Valdés, en representación de ENTRECAMPOS CUATRO, S.L., asistido del Letrado D Rafael Pastor López, mediante escrito presentado el 24 de junio de 2.015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Doña Paloma González del Yerro Valdés, en representación de ENTRECAMPOS CUATRO, S.L., asistido del Letrado D Rafael Pastor López, presentó escrito el 19 de enero de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que:

« (...) dicte sentencia en la que se anule la resolución recurrida con expresa condena en costas de la Administración demandada, por ser de justicia que pido».

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 2 de marzo de 2016, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«(...) dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor».

Quinto.

Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 8 de marzo de 2016, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

Sexto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día uno de marzo de dos mil dieciocho, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Objeto del recurso.*

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2014, por la que se desestimó el recurso de alzada número 6798-2012, interpuesta contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de mayo de 2012, por la que, a su vez, se desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional, clave de liquidación NUM001, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, siendo la cuantía reclamada 360.059,61 €.

Segundo. *Alegaciones y pretensiones de la parte actora.*

Pretende la Procuradora Doña Paloma González del Yerro Valdés, en representación de ENTRECAMPOS CUATRO, S.L., asistido del Letrado D Rafael Pastor López la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

Expone que la sociedad ENTRECAMPOS CUATRO, S.L se constituyó en virtud de escritura otorgada el día 30 de diciembre de 2004 ante el notario de Madrid D. Fernando de la Cámara con el nº 3328 de su protocolo con el nombre de CAMPO REDONDO- PUERTA HIERRO U NO S.L. Sociedad Unipersonal que posteriormente cambio su denominación a ENTRECAMPOS 4 S.L.U.

Relata que en virtud de dicha escritura la sociedad CAMPORREDONDO-PUERTA HIERRO S.L. aportó a la sociedad que recurrente 66 inmuebles sitios en Madrid, Zaragoza, Fuenterrabía fijándose el capital social en 9.632.700 euros.

Manifiesta que simultáneamente se constituyeron otras 8 sociedades de un tamaño parecido en virtud de la misma escritura. De esta forma, el patrimonio de la mercantil CAMPORREDONDO-PUERTA HIERRO S.L. queda estructurado en 9 sociedades unipersonales propietarias de una gran cantidad de inmuebles.

Añade que el día 30 de junio de 2005 se produce la escisión total de CAMPORREDONDO-PUERTA HIERRO S. L. dando lugar a 9 sociedades, entre la que se encuentra la mercantil RIO JOVERO S.L. que se convierte en socia única de ENTRECAMPOS 4 S.L.U.

Añade que la sociedad matriz mantiene la estructura organizativa necesaria para administrar el patrimonio inmobiliario propiedad de sus filiales.

A continuación, expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico materiales afirma que la controversia sobre el fondo del asunto se centra en determinar si es de aplicación la deducción por reinversión cuando los medios materiales y humanos necesarios para calificar la actividad como empresarial se encuentran en la sociedad matriz.

Alega que el socio único de la recurrente según consta en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 que se encuentran en el expediente era RIO JOVERO S.L.

Indica que el Tribunal Económico Administrativo Regional consideró acreditado que los requisitos de local y empleado se daban en sede de la sociedad matriz de la recurrente pero no se admitió la deducción por entender que los requisitos deberían darse inexorablemente en la sociedad compareciente.

Sostiene que ante esa cuestión, que el Tribunal Económico Administrativo Regional analiza en su Fundamento de Derecho Tercero, nos encontramos con su rechazo al entender que "Los Tribunales Económico Administrativos no están obligados a seguir los criterios de la Dirección General de Tributos" y si la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central que en su Resolución nº 00/4257/2010 de fecha 2 de febrero de 2012 exige que tanto el empleado como local afecto deben serlo en sede de la sociedad y no siendo válido que lo sean en sede de su socio único.

Dice que el artículo 5.1 de dicha Ley establece: "En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio , con independencia de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que forman parte del mismo".

En opinión del recurrente resulta, por tanto, evidente que la recurrente y su socio único RIO JOVERO S.L. forma parte del mismo grupo ya que ésta sociedad tiene el 100% de los derechos de voto, primer supuesto previsto en el art.42.1 a) del Código de Comercio .

Indica que actualmente no existe duda alguna en el Impuesto sobre Sociedades de que el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad empresarial cuando la sociedad matriz cuente con al menos un empleado con contrato laboral y jornada completa.

Argumenta que si bien la citada Ley ha entrado en vigor el día 1 de enero de 2015 y ante el silencio del legislador en periodos anteriores el precepto citado nos sirve para conocer el criterio que el legislador tiene por actividad económico.

Aduce que nos encontramos ante un supuesto de interpretación auténtica que es la realizada por el propio legislador, por lo que al tratarse de un criterio interpretativo puede aplicarse a ejercicios anteriores.

Destaca que de acuerdo con el artículo 3 del Código Civil las normas se interpretaran en relación con la realidad social del tiempo en que han de ser aplicados, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Afirma que la realidad social ha cambiado mucho en los últimos años entendiéndose ahora que la ordenación por cuenta propia de los medios humanos y materiales que constituyen la actividad económica deben

imputase al grupo de sociedades y no a la posible sociedad que aisladamente considerada puede no disponer de unos medios que si tiene su matriz u otra sociedad del grupo.

Tercero. Alegaciones y pretensiones del Abogado del Estado.

El Abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda reiterando los argumentos de la resolución recurrida.

Cuarto. Hechos Probados.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1º.- El 18 de junio y 27 de julio de 2009 se notificaron a la entidad interesada unos requerimientos de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Guzmán El Bueno de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en relación con el concepto y ejercicio mencionados, a efectos de que aportase determinada documentación encaminada a acreditar la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores y la procedencia y cuantificación de la deducción contemplada en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante TRLIS).

2º.- Dichos requerimientos fueron atendidos, mediante la presentación de escritos de fechas 30 de junio y 31 de julio de 2009, adjuntando diversa documentación.

3º.-El 19 de octubre de 2009 se notificó propuesta de liquidación por el concepto y periodo mencionados.

El 28 de octubre de 2009 presentó escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación provisional de Impuesto sobre sociedades de 2007.

4º.-La Administración de Guzmán el Bueno de la AEAT dictó acuerdo de liquidación de fecha 23 de noviembre de 2009, por el que se practica la liquidación provisional, notificado el acuerdo anterior con fecha 2 de diciembre de 2009. La deuda tributaria resultante asciende a 360.059,61 €, de los que 333.498, 51 € corresponden a la cuota y 26.561,10 € y a los intereses de demora.

En lo que aquí interesa la mencionada resolución indicaba que:

«Por tanto, la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios requiere que los inmuebles transmitidos en 2007 hayan pertenecido al inmovilizado material y hayan estado afectos a actividades económicas y en funcionamiento durante al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

- Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella hay que acudir a la normativa del IRPF. En concreto el artículo 27 de la Ley 35/2006 establece que para que, en el caso de arrendamiento de inmuebles éste se realice como actividad económica han de concurrir dos hechos: que se cuente con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que para la ordenación de la misma se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

- En el período de un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión de los bienes no ha quedado acreditado el cumplimiento de los referidos requisitos dado que no consta, según su declaración de I.A.E, que la actividad de arrendamiento de inmuebles se desarrolle en exclusiva en un local y la existencia de una persona contratada laboralmente y a jornada completa.

- Se incumple así la afectación de los inmuebles transmitidos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión, por lo que los inmuebles transmitidos no son susceptibles de generar rentas para las que se pueda aplicar la deducción del artículo 42.

- El 28 de octubre de 2009 presenta escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación provisional de Impuesto sobre sociedades de 2007 manifestando que: "la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios acogida al art. 42 del TRLIS corresponde a inmuebles que han estado afectos a actividades económicas y en funcionamiento al menos un año y dentro de los 3 años anteriores a la transmisión".

- Los elementos patrimoniales transmitidos provienen de Camporredondo Puerta Hierro, SL... que los adquirió en 1999 afectándolos desde el mismo momento de su compra a la explotación económica propia de

arrendamiento, para lo que tenía varios empleados contratados a jornada completa... Es decir, han estado afectos a actividades empresariales casi 10 años. El 30 de diciembre de 2004 dichos bienes fueron objeto de aportación no dineraria al amparo del art. 94 de la LIS a Entrecampos Cuatro SL... Esta sociedad ha seguido desde su fundación explotando de forma empresarial toda su cartera de bienes inmuebles."

- "La compañía desarrolla su actividad económica en el local de la C/ Rosario Pino 18..."

- "La administradora única de la empresa ha suscrito un contrato laboral a jornada completa percibiendo una remuneración por la prestación de servicios a la entidad..."

- Por lo expuesto queda acreditado que la empresa ha tenido una continuidad en su actividad desde 1999 y luego desde 2004 y por el volumen de sus operaciones y las reinversiones efectuadas se puede apreciar que la sociedad desarrolla una actividad económica vinculada al arrendamiento de inmuebles cumpliendo los requisitos legales y que los elementos transmitidos son aptos para aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios."

- Es requisito imprescindible para generar la deducción del artículo 42 del TRLIS el que los bienes transmitidos hayan estado efectivamente arrendados al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión constituyendo tal hecho una actividad económica por lo que procede desestimar las alegaciones formuladas.

- El 26 de febrero de 2007 la entidad vende a D. Jesús Luis un piso en la C/ DIRECCION000 NUM000 de Zaragoza por importe de 310.000 euros. Según lo manifestado por la sociedad en escrito presentado el 31 de julio de 2009 "esta vivienda estuvo alquilada muchos años desde su construcción en el año 1981 por Camporredondo Puerta Hierro SL, sociedad que se escindió totalmente y de la que es beneficiaria a título universal Entrecampos Cuatro, SLU, y últimamente, desde el 1 de julio de 2004 hasta el 31 de octubre de 2005 fecha de la rescisión, es decir más de un año dentro del plazo de los 3 años anteriores a la transmisión."»

5º.- El 23 de diciembre de 2009 se interpuso reclamación económico-administrativa nº NUM002 .

6º.- Por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de mayo de 2012, se desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM002 contra la liquidación provisional, clave de liquidación NUM001 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, siendo la cuantía reclamada 360.059,61 €.

Dicha resolución fue notificada el 18 de junio de 2012.

7º.- El día 12 de julio de 2012 se presentó recurso de alzada contra la citada resolución.

8º.- Por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2014, se desestimó el recurso de alzada número 6798-2012, interpuesta contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de mayo de 2012.

La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Quinto. *Deducción por reinversión prevista en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo .*

Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que la única cuestión controvertida en este recurso se ciñe a determinar si es posible aplicar la deducción por reinversión prevista en el artículo 42 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 cuando los medios materiales y humanos necesarios para calificar la actividad como empresarial se encuentran en la sociedad matriz y no en la sociedad contribuyente.

Para resolver la cuestión debemos acudir a la normativa que disciplina la materia.

El artículo 42 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, en la redacción dada por el apartado 22 de la Disposición Final Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta no Residentes y sobre el Patrimonio, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007 disponía:

« (...) 1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 el artículo 44 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquéllos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es incompatible con la deducción establecida en el artículo 12.5 de esta Ley (...) ».

El TRLIS no determina que debe entenderse por afectación o no de los elementos patrimoniales a una actividad económica, por lo que debemos remitirnos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella.

Así el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que establece que:

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

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

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

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (...) ».

La finalidad de este apartado 2 es la de establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad económica, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. Solo si concurren ambas circunstancias, se considerará que el arrendamiento de bienes inmuebles se ejerce como actividad económica.

El recurrente en la demanda reconoce que ENTRECAMPOS CUATRO, S.L. era una sociedad dedicada al arrendamiento, que no disponía de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, ni una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, pero afirma que esos requisitos si se daban en la matriz.

Es cierto que la Dirección General de Tributos en las Consultas V0626-10 (la entidad consultante era la dominante de un grupo de consolidación fiscal) y V0507-10 (la entidad consultante era cabecera de un grupo de sociedades que tributa bajo el régimen de consolidación fiscal) ha declarado que:

« (...) Por otra parte, a estos efectos, en el caso concreto analizado, se plantea que la actividad de la entidad consultante y sus filiales inmobiliarias se gestionan a través de medios personales y materiales de otra sociedad del grupo, la sociedad (...).

A efectos de considerar la existencia de la citada estructura empresarial mínima, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo al configurar la doctrina de los grupos de empresas en las relaciones laborales en las que parte de la existencia de un único empleador. De esta forma, por ejemplo, a efectos de determinar el importe de las indemnizaciones exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el número de años de servicio a considerar serán los trabajados para el grupo, en cuanto empleador.

Trasladando este criterio a la cuestión planteada considerando, además, que el cumplimiento de la norma fiscal no puede derivar en una situación de ineficiencia empresarial, podría deducirse que la actividad efectuada por las sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles se efectúa contando con la necesaria organización o medios que establece el artículo 27.2 de de la Ley 35/2006, siempre que los mismos sean necesarios y suficientes para la realización de tal actividad considerando cada sociedad participada de forma individual, aunque estos se encuentren, básicamente, en sede de otra sociedad, siempre que esta última y aquéllas pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 16 del TRLIS, es decir, el arrendamiento de inmuebles se entendería como una actividad económica. En definitiva, la concentración de la gestión de la actividad de arrendamiento en una sola sociedad permite reducir los medios materiales así como los personales ante la sinergia que de ello se deriva, dado que es posible que no se requiera tantos empleados como sociedades gestionadas, siempre que a nivel individual se justifique la necesidad de esos medios personales y materiales mínimos en cada sociedad.

En consecuencia, los inmuebles destinados al arrendamiento de las sociedades del grupo a que se refiere el escrito de consulta, se considerarían afectos a actividades económicas, de manera que constituirían un elemento patrimonial apto para la materialización de la reinversión de cumplirse los demás requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS.».

En esas Consultas se aplica el capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que regula el régimen especial de consolidación fiscal. El artículo 75 del TRLIS establece que : «(...) 1. Las sociedades del grupo fiscal podrán aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo fiscal a condición de que dicho elemento sea nuevo (...) ».

En el caso de autos no costa que la recurrente perteneciera al mismo Grupo Fiscal y que tributa bajo el régimen de consolidación fiscal. Así las cosas procede confirmar la resolución recurrida.

Además sostiene que la normativa citada debe aplicarse a la luz de lo dispuesto en el artículo 5.1º de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades .

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 1 de enero de 2015, incorpora el concepto de actividades económicas. Así lo anuncia, en efecto, el Preámbulo de la Ley cuando dice:

« (...) En la regulación del hecho imponible, se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas. Asimismo, se introduce el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si bien se acomoda a las necesidades específicas de este Impuesto (...) ».

El artículo 5 de la citada norma define el "Concepto de actividad económica y entidad patrimonial" diciendo que:

« (...) ».1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los 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 el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio , con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo».

« (...) 2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio , con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad y constitutiva de su objeto.

d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

El recurrente cita y transcribe solamente el apartado primero del artículo 5.1º la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades para justificar su pretensión estimatoria.

La norma que entró en vigor desde el 1 de enero de 2015, ha suprimido la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que es la deducción que estamos examinando y aplicando, y establece una nueva regulación completa del impuesto, por lo que consideramos que no es aplicable al caso de autos.

Pero además el precepto citado, si contempla, que en los supuestos de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determine teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

La norma no difiere sustancialmente de la legislación anterior como acabamos de ver.

Este precepto en realidad viene a recoger un criterio jurisprudencial que venía estableciendo que en las operaciones económicas debían analizarse teniendo en cuenta no una operación aislada sino la actividad conjunta de todas las entidades del mismo grupo.

La norma también define lo que se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica. Siendo aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados.

En este caso no existe prueba sobre cuál es el valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica según el balance consolidado del grupo por lo que no es posible aplicar la interpretación normativa que propone la parte.

Si el recurrente pretende que se aplique una interpretación de la normativa anterior conforme a los criterios establecidos en la nueva norma debe cumplir todos los criterios establecidos en la norma y no ha acreditado cuál es la composición del activo del grupo empresarial, para poder establecer si es una sociedad patrimonial o tiene actividad económica.

Por todo lo anteriormente expuesto procede desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

Sexto. Costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandante en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 347/2015, interpuesto por la Procuradora Doña Paloma González del Yerro Valdés, en representación de ENTRECAMPOS CUATRO, S.L., asistido del Letrado D Rafael Pastor López contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2014, por la que se desestimó el recurso de alzada número 6798-2012, interpuesta contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de mayo de 2012, por la que, a su vez, se desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional, clave de liquidación NUM001 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, siendo la cuantía reclamada 360.059,61 €, y DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial.

Líbrense y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.