

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072666

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 458/2018, de 16 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 224/2017

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Arrendamiento de viviendas. Actividad económica. La exigencia de que el arrendamiento de inmuebles cuente con empleado y local para que se califique como actividad económica no es aplicable al caso del régimen especial de arrendamiento de viviendas porque lo único que exige el art. 53 del TR Ley IS es que sea su actividad principal. Es un sofisma afirmar que hay que acudir a la Ley IRPF para obtener el concepto de actividad económica, cuando el arrendamiento en sí y por sí, sin más requisitos, es una actividad económica. Si la Ley IS hubiera querido limitar los casos en que el arrendamiento de viviendas puede ser actividad económica lo habría hecho, como lo hizo en la Ley 27/2014, regulando de forma diferente a como lo hace en el IRPF.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 53.

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

PONENTE:*Don Jaime Lozano Ibañez.*

Magistrados:

Don RAQUEL IRANZO PRADES

Don JAIME LOZANO IBAÑEZ

Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE

Don RICARDO ESTEVEZ GOYTRE

Don CONSTANTINO MERINO GONZALEZ

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00458/2018

Recurso núm. 224 de 2017

SENTENCIA Nº 458

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Ricardo Estévez Goytre D. Constantino Merino González

En Albacete, a dieciséis de octubre de dos mil dieciocho.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 224/17 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de ALFEM 4, S.L., representada por la Procuradora Sra. Cuartero Rodríguez y dirigida por el Letrado D. Enrique Iñiguez de Ciriano Gómez, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO DE SOCIEDADES; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

ALFEM 4, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 28 de abril de 2017, por la cual se estimó la reclamación económico-administrativa 45-02865-2013, interpuesta contra la sanción A4560013506261950, y se desestimó la reclamación económico-administrativa nº 45-02555-2013, interpuesta contra la liquidación A4560013206001980, girada por Impuesto de Sociedades ejercicio 2011.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo al demandante, quien formuló su demanda, en la cual, tras exponer los hechos y fundamentos que entendió procedentes, terminó solicitando la estimación del recurso contencioso-administrativo planteado.

Tercero.

La Administración presentó contestación a la demanda, y en ella, tras exponer a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

Cuarto.

No habiéndose recibido el pleito a prueba, se presentaron escritos de conclusiones, tras de lo cual se señaló votación y fallo para el día 11 de septiembre de 2018.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Deben quedar fuera del presente asunto tanto la cuestión relativa a la sanción que se impuso por la Administración, pues fue anulada ya por el Tribunal Económico-administrativo Regional, como la relativa a la parte de liquidación motivada por la falta de declaración de ingresos financieros imputables al ejercicio, que no es objeto de debate ni de impugnación. La parte actora se centra única y exclusivamente en la cuestión referente a la aplicación, en el ejercicio 2011, del denominado "régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de

viviendas" recogido en el art. 53 y siguiente 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.

Será necesario para comenzar transcribir el texto del citado art. 53:

"1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo [Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas] 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 artículo 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 comunique 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.º 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 artículo 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 artículo 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".

Pues bien, la Administración pone de manifiesto que el art. 53.1 se refiere a " las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas ", y afirma que lo primero que hay que determinar

es qué sea "actividad económica" cuando la actividad es la de arrendamiento de inmuebles, afirmando que para determinar tal extremo deberemos acudir al art. 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dice:

"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."

El recurrente, por el contrario, considera que no hay motivo alguno para aplicar una normativa que no es la que rige su relación tributaria, siendo así que la normativa del IS establece con toda claridad los requisitos exigibles con todo detalle, sin que sea admisible acudir a una norma no aplicable al caso para exigir requisitos adicionales.

Segundo.

El problema que se ha resumido en el anterior fundamento ha recibido respuestas contradictorias en diferentes Tribunales Superiores. Así, en favor de la tesis patrocinada por la Administración tenemos sentencias del TSJ de Madrid (17/07/2018), Cataluña (13/07/2017), Valencia (04/07/2017), Baleares (17/12/2015 o Galicia (22/09/2014), mientras que acogen la postura que aquí defiende el recurrente los de Murcia (18/05/2017), Cantabria (19/03/2014), Andalucía Málaga (30/11/2016) y Andalucía Granada (28/11/2017); no siempre lo que estaba en cuestión en los casos mencionados como ejemplo era necesariamente la aplicación del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, sino a veces otros aspectos del régimen de sociedades; pero en todas ellas se plantea siempre la cuestión de si en el ámbito del IS es preciso cumplir las exigencias del IRPF para que la actividad de arrendamiento de viviendas pueda considerarse una "actividad económica". Esta Sala, salvo error, solo ha tratado la cuestión en la sentencia de 30 de diciembre de 2016 (r.c.a. 432/2015); pero -consultados los autos- se observa que allí se daba por sentada por ambas partes la aplicación al caso del art. 27 LIRPF, de modo que la Sala no tuvo que decidir la cuestión jurídica que sí se plantea en la presente causa, sometiéndose a decisión de la Sala, únicamente, una discusión meramente fáctica sobre la concurrencia de los requisitos que ambas partes consideraban pacíficamente de aplicación.

Pues bien, estando en posición de tener que decidir la cuestión, la Sala entiende que, atendida la redacción de las normas vigente a la fecha de autos, asiste la razón al actor cuando afirma que la Administración está exigiendo requisitos que no son de aplicación al caso; y ello por los siguientes motivos.

a) En primer lugar, creemos que la Administración quiere sustituir sin suficiente fundamento un concepto que tiene un sentido perfecto y completo por sí mismo -el concepto "actividad económica", que es el mencionado en la LIS- por el concepto "actividad económica a efectos de un determinado tributo".

Lo único que dice el art. 53 de la LIS es que el arrendamiento de inmuebles debe constituir la "actividad económica principal" de la sociedad. Es la propia norma la que considera con toda normalidad que arrendar viviendas constituye una actividad económica (cosa lógica, pues así lo es de acuerdo con el lenguaje usual y también con el jurídico y económico), y lo único que pide es que sea la principal. Que a efectos del IRPF el legislador haya creído necesario restringir a la concurrencia de determinadas circunstancias el que la renta proveniente del arrendamiento de viviendas pueda ser considerada "renta derivada de actividades económicas" es algo perfectamente legítimo en el marco del IRPF, y muestra de una técnica legislativa común según al cual determinados conceptos se definen de una manera reducida o especial a efectos de una determinada Ley. Pero es precisamente la especificidad de dicha definición la que debe hacernos muy cautos a la hora de extender la misma a otros ámbitos en el que el concepto (en este caso "actividad económica") puede seguir teniendo el sentido usual y ordinario que deriva de las palabras utilizadas.

Es a nuestro juicio un verdadero sofisma el afirmar que como la LIS no define cuándo el arrendamiento de viviendas constituirá una "actividad económica" hay que acudir a la LIRPF para obtener un concepto, pues "actividad económica" no es un concepto que necesite una definición jurídica especial para tener un sentido, y por tanto es totalmente forzado el acudir a definiciones restringidas del mismo propias de otros tributos cuando el arrendamiento, en sí y por sí, y sin necesidad de más requisitos, es evidentemente una "actividad económica". El concepto peculiar, restringido y especial de "actividad económica" es el de la LIRPF, válido y vigente para dicha norma; pero en la LIS aplicable en 2011 lo que observamos es sencillamente que da por sentado (como así es en el lenguaje usual y

también en el jurídico y económico) que alquilar viviendas es en efecto una "actividad económica", y lo que exige es que sea la principal. No hay entonces motivo alguno para acudir a una norma que en absoluto es aplicable al caso, pues la LIS es plena y completa. Y lo que se viste de "aplicación armónica del ordenamiento jurídico" no es sino la forzada aplicación de un concepto extraño y más restringido que el usual, que es el que utiliza la LIS, sin que haya remisión alguna por parte de la LIS al mismo.

Dicho de otra forma, cuando la LIS utiliza la expresión "actividad económica", ésta no precisa de relleno o complemento alguno para tener pleno sentido por sí misma y en sí misma, de modo que no hay razón para acudir a conceptos propios de otros tributos que nada tiene que ver. Y lo que deriva del art. 53.1 con claridad es que la Ley consideró, precisamente, que el arrendamiento de viviendas es, por definición, una actividad económica. Que no lo sea a efectos del IRPF sino con la concurrencia de determinados requisitos es cosa que no entendemos qué influencia haya de tener sobre el IS.

b) Como no es lo mismo una persona física (que realiza actividades de muchos tipos) que una sociedad mercantil (cuyo fin único es el ánimo de lucro) resulta sumamente arriesgado afirmar que en la época de autos fuera voluntad del legislador tratar igual el caso de las personas físicas que el de las personas jurídicas. Debería haber alguna razón de peso que nos confirmase que tal era la voluntad del legislador, y esa razón no se nos ofrece.

c) Como bien dice el interesado, la LIS es sumamente detallada en la expresión de las exigencias que la actividad de arrendamiento de viviendas debe reunir para que pueda ser aplicado el "régimen especial de arrendamiento de viviendas", de modo que la adición de más requisitos no parece concorde con un evidente ánimo de exhaustividad del legislador. Carece de sentido establecer una lista detallada de los requisitos si resulta que puede haber otros aunque la Ley no lo diga.

Parece claro que si la LIS hubiera querido limitar los casos en que los arrendamientos de viviendas pueden ser considerados actividad económica y separar el concepto de actividad económica del ordinario y usual, así lo habría hecho, como hizo la LIRPF y como más adelante también hizo el legislador en el caso del IS, en el art. 5.1 de la Ley 27/2014; y repárese en que cuando el legislador del IS decide regularlo, resulta que lo regula en forma diferente a la que había regido en el IRPF hasta esa fecha; hasta tal punto resulta arriesgado extender o aplicar normas analógicamente cuando no hay justificación ni vacío alguno que lo justifique.

d) Un principio elemental de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige que los requisitos restrictivos de un concepto que tiene, jurídica y económicamente, un sentido ordinario, se establezcan clara y expresamente, sea por la propia Ley con su descripción explícita, sea por remisión expresa al concepto que luce en otra norma tributaria, como hacen las leas tributarias constante y habitualmente. La falta de remisión de la LIS a la LIRPF no puede sino interpretarse, precisamente como eso: como una falta de remisión, que no puede ser suplica o creada por el intérprete sin poderosas razones que aquí no se dan. Principio de seguridad jurídica doblemente vulnerado cuando resulta que la sujeción de las sociedades al régimen en cuestión ha de ser declarada ante la Administración por el sujeto pasivo, y que el interesado así lo había declarado sin reparo alguno por la Administración y sin advertencia alguna de que había que aplicar requisitos inexistentes en la Ley de aplicación.

En suma, la Administración parece creer que la definición de actividad económica de la LIRPF es una especie de norma común o residual, pero ni hay porqué considerar al IRPF como un impuesto que recoja residualmente conceptos generales propios del ordenamiento tributario, ni, sobre todo, podemos considerar que la concepción de "arrendamiento como actividad económica" que se define con requisitos específicos en la LIRPF sea el único concepto posible o imaginable de "arrendamiento como actividad económica" al que haya que acudir a falta de otra cosa; pues precisamente el concepto que se separa de lo usual y ordinario en el tráfico y en el lenguaje (donde el arrendamiento de viviendas es obviamente una "actividad económica" por definición) es el concepto de la LIRPF.

Procede por consiguiente estimar el recurso contencioso-administrativo.

Tercero.

La existencia de opiniones enfrentadas en los TSJ sobre la cuestión aquí discutida, según hemos visto más arriba, demuestra que la misma presenta serias dudas de derecho, que deben llevar a la no imposición de costas de acuerdo con la regla del art. 139 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

1- Estimamos el recurso contencioso-administrativo planteado y anulamos la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 28 de abril de 2017, por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº 45-02555-2013, así como la liquidación A4560013206001980, girada por Impuesto de Sociedades ejercicio 2011, en lo relativo a la aplicación al recurrente del "régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas", que declaramos aplicable, con los correspondientes efectos, para el ejercicio y liquidación mencionados.

2 No hacemos imposición de costas.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe interponer recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, debiéndose preparar ante esta Sala en el plazo de 30 días con cumplimiento de los requisitos del art. 89.2 LJCA.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Loza no Ibáñez, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a dieciséis de octubre de dos mil dieciocho.

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.