

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078598

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1108/2020, de 23 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3334/2018

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Arrendamiento de viviendas. *¿La aplicación de este régimen especial requería la concurrencia de los requisitos que el art. 27.2 Ley IRPF exigía para entenderlo como actividad económica?* La cuestión planteada consiste en determinar si la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, regulado en los arts. 53 y 54 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), tal y como indicó la sentencia de instancia, se podía condicionar a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica de alquiler de inmuebles que reuniera los requisitos del art. 27.2 Ley 35/2006 (Ley IRPF), en su redacción temporalmente aplicable. Esta Sala ha dictado numerosas sentencias a partir de la STS de 18 de julio de 2019, recurso n.º 5873/2017 (NFJ074245) en la que a la luz de la reforma operada en el TR Ley IS, con la aprobación de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo a la luz de la reforma operada en el TR Ley IS, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el art. 27 Ley IRPF, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el art. 108 TR Ley IS. En consecuencia, se rechaza la aplicación del art. 27 Ley IRPF y procede anular la sentencia recurrida [Vid., ATS, de 10 de octubre de 2018, recurso n.º 3334/2018 (NFJ071665), que admite el recurso de casación contra la STSJ de Andalucía, de 13 de marzo de 2018, recurso n.º 140/2014 (NFJ071590), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 53 y 54.

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

PONENTE:*Don José Díaz Delgado.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.108/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3334/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3334/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente
D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguillo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3334/2018, interpuesto por el procurador don Leovigildo Rubio Paves, en representación de OBRATUNALIA, S.L., presentó escrito fechado el 22 de abril de 2018 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 13 de marzo de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo con sede en Granada, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestimó el recurso 140/2014, relativo a una liquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010.

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

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigo.*

Antecedentes

1. El 22 de julio de 2011, OBRATUNALIA, S.L. presentó su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2010, utilizando a tal fin el modelo 200 (así consta en el expediente administrativo remitido). Es importante destacar que en el apartado superior derecho de ese modelo existe una casilla relativa al C.N.A.E., siglas de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, en la que la recurrente hizo constar 7020, cifras que corresponden a la actividad económica "A Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia", de la clasificación indicada, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de diciembre, que equivale al epígrafe 6820 "Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia" de la actual Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 475/2007, de 13 de abril. En el mismo modelo marcó con una X el régimen que consideraba aplicable "Entidad dedicada al arrendamiento de viviendas".

2. En el modelo en cuestión la recurrente aplicó las bonificaciones en la cuota tributarias establecidas en el artículo 54 del TRLIS, aplicable *ratione temporis*, al arrendamiento de viviendas pues se trataba realmente de una sociedad de mera tenencia de bienes, no reuniendo los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF para que su actividad pudiera considerarse como una actividad económica.

3. La Administración tributaria examinó su autoliquidación y previa iniciación de un procedimiento de comprobación limitada, con fecha 27 de julio de 2012, dictó liquidación provisional, rechazando la aplicación de los beneficios indicados y exigiendo a la actora una deuda tributaria adicional de 24.261,40 euros, en concepto de cuota e intereses de demora.

4. Disconforme la interesada con esa liquidación provisional, formuló reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía -TEAR(Sala de Granada), que, con fecha 29 de noviembre de 2013, desestimó la reclamación formulada, confirmando la liquidación por ser ajustada a Derecho. el Tribunal, en el Fundamento de Derecho Tercero de su fallo, sostuvo que la entidad reclamante "obtiene rendimientos exclusivamente del arrendamiento de bienes inmuebles".

5. Contra el fallo del TEAR en cuestión, se formula por OBRATUNALIA S.L. recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Andalucía, sede de Granada, Sección Segunda (r. 140/2014) que, por sentencia de 13 de marzo de 2018, dictó sentencia desestimatoria confirmando la resolución impugnada.

6. Frente a esta sentencia se preparó por la obligada tributaria, siendo admitido, el presente recurso de casación.

Segundo. *La sentencia de instancia.*

En el fundamento jurídico undécimo sostiene que:

"Esta Sala y Sección ha formado criterio sobre esta cuestión jurídica en las Sentencias recaídas en los recursos 232/2013 y 541/2013, y, una vez analizado el estado de la cuestión, con esta Sentencia se reitera como criterio que para que sea de aplicación el régimen fiscal que establece el artículo 53 del Texto Refundido es necesario que la sociedad desarrolle una actividad empresarial, y para ello es necesaria una organización de medios personales y materiales para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado. El simple arrendamiento de bienes no se reputa actividad económica por la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) si no se cuenta con un local exclusivamente dedicado a la gestión de la actividad y al menos una persona empleada con contrato laboral. No se trata de realizar una aplicación

analógica, sino de realizar una interpretación integradora y de conjunto de todas las normas del ordenamiento jurídico tributario".

Tercero. Recurso de casación.

La Sección Primera por Auto de fecha 10 de octubre de 2018, acordó lo siguiente:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/3334/2018, preparado por OBRATUNALIA, S.L., contra la sentencia dictada el 13 de marzo de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Granada, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el recurso 140/2014.

2º) Precisar la cuestión jurídica que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, regulado en los artículos 53 y 54 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se podía condicionar a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica de alquiler de inmuebles que reuniera los requisitos del artículo 27.2 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, en su redacción temporalmente aplicable.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 53 y 54 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

En el fundamento jurídico Tercero 3 sostiene dicho Auto lo siguiente:

"No está demás reseñar que la mera lectura de los artículos 5.1 y 48.1 de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), permitiría ahora una inequívoca contestación. En efecto, el artículo 5.1 dispone que "[e]n 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", y el artículo 48.1, referido al ámbito de aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, preceptúa que "[p]odrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

La representación procesal de la recurrente formalizó la interposición del recurso mediante escrito en el que solicita a la Sala:

1.- Que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia 453 de 2018 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía Sede de Granada impugnada, con imposición de costas del recurso a la parte recurrida.

2.- Que se resuelva que no es de aplicación al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades establecido en los art. 53 y 54 del Real Decreto Legislativo 4/2007 de 5 de marzo los requisitos de un local exclusivamente afecto y una personal empleada con contrato laboral a tiempo completo para la consideración de actividad económica o empresarial, y por tanto no es de aplicación los requisitos establecidos en el art. 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

3.- Y en consecuencia de lo anterior, estime el recurso interpuesto por esta parte y anule la liquidación provisional realizada por la Agencia Tributaria con el número de referencia 201020067960113D por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2017, por importe de principal de 23.101,79€, así como se anule la resolución del TEARA nº de reclamación 18/02242/12.

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

El recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Por providencia se designó como ponente Don José Díaz Delgado, y se señaló para deliberación, votación y fallo el 7 de julio de 2020, fecha en la que, telemáticamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La recurrente sostiene que la sentencia recurrida supone la infracción del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que determina un régimen especial de aplicación a las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda en sus artículos 53 y 54, estableciendo como requisitos legales:

"53.2. 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 8.

b) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos tres 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 encontrará 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.

3.º. 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".

En ningún caso se establece en dicho artículo, en la redacción aplicable, *ratione temporis*, ni en la regulación de dicho Real Decreto legislativo la condición para su aplicación de exigencia de personal empleada y local dedicado a la actividad, que por interpretación integradora y del conjunto de todas las normas del ordenamiento jurídico tributario se ha aplicado por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en la sentencia objeto del presente recurso de casación.

Recuerda la recurrente que esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de fecha 28 de octubre de 2010 en recurso de casación para unificación de doctrina 218/2006 resolvió que " reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello afirma 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 la actividad de beneficio" por lo que no puede entenderse que la actividad empresarial solamente se cumple cuando la entidad tiene una persona empleada y un local afecto a la actividad.

Por tanto, la norma no contiene remisión alguna al art. 27 de la LIRPF.

b) La norma tampoco contiene referencia alguna a que la aplicación del Régimen en cuestión esté condicionada a que la actividad de las entidades deba cumplir determinados requisitos específicos, ni tampoco distingue tipos de actividades, y

3) La norma liga la aplicación del régimen exclusivamente al arrendamiento de viviendas, su número y el tiempo de permanencia.

De todo lo expuesto, se infiere que el tenor literal del art. 53 del TRLIS no obliga a las sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles a disponer de un local dedicado, en exclusiva, a la gestión, y de un empleado a jornada completa en el Régimen Especial en cuestión.

Segundo.

El Auto de admisión del recurso en su fundamento jurídico tercero sostiene que :

"A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado plantea una cuestión jurídica emparentada con la que planteaban los recursos de casación RCA/5873/2017, RCA/6300/2017, RCA/6299/2017 y RCA/1834/2018, admitidos a trámite por autos de esta Sección Primera de 14 de marzo (ES:TS:2018:2731 A), 16 de marzo (ES:TS:2018:2948 A), 21 de marzo (ES:TS:2018:3120A) y 10 de mayo de 2018 (ES:TS:2018:4957A), respectivamente [concretamente: "Determinar si, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación 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, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del capítulo XII del título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades"]".

Pues bien, esta Sala ha dictado numerosas sentencias a partir de la núm. 1114/2019, de 18 de julio, dictada en el recurso de casación núm. 5873/2017 en la que a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley, del IRPF, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 TRLIS.

En consecuencia, se rechaza la aplicación del artículo 27 de la Ley de Renta citado con el resultado de estimar el recurso de casación, anular la sentencia recurrida y estimar el recurso contencioso-administrativo en los términos solicitados por la recurrente.

Tercero. Doctrina de la Sala.

A la cuestión planteada por la Sección Primera:" Precisar la cuestión jurídica que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

"Determinar si la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, regulado en los artículos 53 y 54 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se podía condicionar a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica de alquiler de inmuebles que reuniera los requisitos del artículo 27.2 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, en su redacción temporalmente aplicable", hay que contestar que " la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, regulado en los artículos 53 y 54 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , en la redacción vigente "ratione temporis" no se podía condicionar a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica de alquiler de inmuebles que reuniera los requisitos del artículo 27.2 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, en su redacción temporalmente aplicable".

Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las causadas en el procedimiento seguido en la Sala de la Audiencia Nacional, dado el contenido de esta sentencia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º. Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 3334/2018, interpuesto por el procurador don Leovigildo Rubio Paves, en representación de OBRATUNALIA, S.L., contra la sentencia dictada el 13 de marzo de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo con sede en Granada, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestimó el recurso 140/2014, relativo a una liquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010, sentencia que se casa y anula.

3º. Ha lugar al recurso contencioso-administrativo y se anula la liquidación provisional realizada por la Agencia Tributaria con el número de referencia 201020067960113D por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2017, por importe de principal de 23.101,79€, así como se anule la resolución del TEARA nº de reclamación 18/02242/12

4º. Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
 D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
 D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
 D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada 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.