

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091418

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 921/2023, de 18 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 836/2021

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Arrendamiento de viviendas. *Concepto de actividad económica. Empleado y jornada completa.* En el presente caso, no resultan de aplicación las normas relativas a la regulación anterior, al estar vigente en el ejercicio de 2015 la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades que contiene ya una definición legal de lo que debe entenderse por actividad económica a los efectos del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, afirma la Sala que, como se argumenta por la Administración, la demandante no prueba que cumpliera el requisito establecido en el art. 5.1 citado consistente en tener una persona empleada con contrato laboral y jornada completa para poder considerar que existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles. En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre el contrato privado fechado el 1 de enero de 2015, de prestación de servicios profesionales de asesoramiento jurídico, fiscal, laboral y contable, con el socio que es titular del 60% de la sociedad, hay que precisar en primer lugar que no se trata de un contrato laboral, como claramente se aprecia en dicho contrato aportado al expediente administrativo, pero es que tampoco consta que fuera de jornada completa en los términos requeridos por dicho precepto, ya que la retribución que se pacta consiste en el pago de honorarios por un importe anual de 2.120 euros más IVA, importe anual que en modo alguno puede considerarse que corresponda a una jornada completa, estando muy alejado del SMI. Respecto de las alegaciones sobre el Modelo 190, hay que precisar que en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2015 no incluye ningún importe en el apartado de «Gastos de personal (N, A, P)», por lo que no lo manifestado sobre el Modelo 190 no puede considerarse que pruebe la existencia de un contrato laboral ni de prestación de servicios que pudiera equipararse a un contrato laboral a jornada completa. Por tanto, siendo absolutamente claros los requisitos que prescribe el art. 5.1 de la Ley 27/2014, se debe estar a sus propios términos, sin que pueda extenderse el concepto de actividad económica más allá de los supuestos que establece, y que en el presente caso no se acredita por la recurrente su cumplimiento. De otro lado, la alegación de que se trate de 15 inmuebles en modo alguno determina el cumplimiento de los requisitos legales para ser considerada actividad económica, pues la Ley no lo vincula a un número determinado de inmuebles. Por todo lo expresado, procede la desestimación de las alegaciones de la demanda respecto de la liquidación. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 14.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 5 y 48.

PONENTE:

Don José Alberto Gallego Laguna.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Doña MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Doña ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0015037

Procedimiento Ordinario 836/2021

Demandante: GUIJARRO OLMOS CONTROL AMBIENTAL S.L.

PROCURADOR D. OSCAR HERRANZ SAMPEDRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 921/2023

RECURSO NÚM.: 836/2021

PROCURADOR D. OSCAR HERRANZ SAMPEDRO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
Dña. María Rosario Ornosá Fernández
Dña. María Antonia de la Peña Elías
Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a dieciocho de octubre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 836-2021, interpuesto por la entidad GUIJARRO OLMOS CONTROL AMBIENTAL S.L, representado por el Procurador D. OSCAR HERRANZ SAMPEDRO, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de enero de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 28-14350-2018 y 28-25531-2018, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2015, contra el acuerdo de liquidación y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo:

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero:

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 17/10/2023, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de enero de 2021, en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números 28-14350-2018 y 28-25531-2018, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- La Reclamación 28-14350-2018 se interpone contra acuerdo de liquidación provisional (Nº de liquidación: A2861618206001665), dictada por la Administración de Guzmán el Bueno de la AEAT en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, siendo la cuantía de la reclamación de 13.393,97 euros.

- La Reclamación 28-25531-2018 se formula contra acuerdo de exigencia de la reducción practicada en acuerdo de imposición de sanción (Nº de liquidación: A2861618506579877) derivado de acuerdo de imposición de sanción (Nº de liquidación: A2861618506245906) dictado por la Administración de Guzmán el Bueno de la AEAT, en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, siendo la cuantía de la reclamación de 2.999,09 euros.

Segundo:

La entidad recurrente solicita en la demanda que se declare no ser conforme a derecho el acto administrativo recurrido, declare la nulidad de la liquidación provisional impugnada y acuerde la devolución por indebida de la cantidad que resulte haber sido pagada en exceso de dicha liquidación; y, en cualquier caso, declare la no conformidad a derecho de la sanción impuesta, anulándola, con los demás pronunciamientos que procedan con arreglo a Ley.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que Guijarro-Olmos Control Ambiental, S.L., al amparo de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades que con el propósito de estimular la actividad arrendaticia y eliminar ciertas restricciones regula el régimen tributario especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, se acogió al indicado régimen especial al tener como objeto social principal el arrendamiento de viviendas, situadas en territorio español, y cumplir, así mismo, con el resto de los requisitos que enumera el art. 48 de la LIS para la aplicación de aquel, entre los que cabe destacar: 1. Un número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento igual o superior a 8 (en el presente caso 15 viviendas) 2. La permanencia u ofrecimiento de las viviendas en alquiler durante al menos tres años. 3. La opción y comunicación a la administración tributaria de acogimiento a ese régimen, en cuanto requisito formal.4. Contabilización separada de cada inmueble, etc. La empresa en cuestión obtiene sus beneficios principales de la prestación de servicios de arrendamiento de 15 viviendas, entre los que se incluye una labor necesaria y constante de distinta índole, poniendo todos los medios necesarios, económicos y personales para ello. La empresa arrendadora realiza, en primer lugar, la búsqueda de clientes, inquilinos, mediante una labor publicitaria y comercial, insertando anuncios en las plataformas habituales para el arrendamiento, recepción de llamadas telefónicas y visitas a las viviendas, hasta encontrar al inquilino que cumpla las condiciones para suscribir un contrato de arrendamiento, y que permita hacer entrega de un piso y obtener una renta, un beneficio. Entre estos servicios también se lleva a cabo la redacción y formalización de los propios contratos de arrendamiento, gestionando toda la documentación, incluida la de los inquilinos, el depósito (y devolución) de las fianzas en el órgano público correspondiente, así como las resoluciones de los contratos y entrega

de los pisos. A la labor comercial, administrativa y jurídica para el inicio del arrendamiento, se le suma lo que es la labor administrativo contable y fiscal de los arrendamientos. Realiza toda la gestión de las distintas incidencias que surgen en las viviendas necesario para mantener las viviendas en las condiciones de habitabilidad para servir al uso convenido. Para esta actividad económica, Guijarro Olmos Control Ambiental, S.L., además, en fecha 1 de enero de 2015, se sirvió de los servicios profesionales de un asesor jurídico, fiscal, laboral y contable (y de otras gestiones derivadas de la actividad señalada), realizando para ello el oportuno contrato de servicios profesionales. El asesor profesional estaba además vinculado a la entidad en cuanto accionista, habida cuenta la inexistencia de normativa impeditiva para ello, y la convicción y certeza de que era la mejor elección para los intereses empresariales y la actividad económica de la empresa, en cuanto a su experiencia, capacidad y conocimiento.

Manifiesta que es un hecho acreditado que la entidad desarrolla una actividad económica en cuanto por cuenta propia pone los medios de producción y recursos humanos con la finalidad intervenir en la producción de servicios de alquiler de viviendas con el fin de obtener unos beneficios. Su actividad no se trata de un arrendamiento aislado de un bien inmueble realizado por su propietario como forma de gestión del patrimonio propio.

Entiende que reducir la actividad económica, empresarial, a la necesidad de tener un empleado, sin tener en cuenta que lo que la entidad realiza es la ordenación de sus medios para desarrollar su actividad que le da un beneficio, no sería correcto en cuanto la actividad empresarial se define como la actividad que se desarrolla. Que hubo de contratar los servicios profesionales de un asesor, para lo cual se realizó un contrato privado de servicios profesionales, suscrito en el mes de Enero de 2015 que, aunque fue presentado ante la administración tributaria en 2017 (no existe obligación de aportarlo) como consecuencia del procedimiento de comprobación abierto el 17/10/2017, su veracidad, queda acreditada con la facturación y modelo 190 de retenciones practicadas a profesionales presentados en el ejercicio 2015, existentes en el expediente administrativo. Y si bien éste tercero no cumple con la ajenidad a la mercantil, en cuanto accionista, que señala la resolución recurrida como motivo para desestimar la reclamación, lo cierto es que en ningún momento la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige tal circunstancia como requisito. En ningún momento se ha puesto en entredicho la efectiva prestación de servicios por el asesor contratado, y que estos servicios han producido una efectiva utilidad a la empresa.

Considera que la definición de actividad económica del art. 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades iría en contra de la propia definición de actividad económica si su interpretación no permitiese entender que la actividad económica existiría igualmente si lo que se ordena son únicamente los medios de producción, interviniendo en la producción de bienes y servicios con otras fórmulas, dejando fuera los recursos humanos. No puede suponer que dicha definición de actividad económica en cuestión de arrendamientos de inmuebles, no admita prueba en contrario, por cuanto supondría ser una norma arbitraria, contraria a derecho y, en su consecuencia, nula, vulnerando derechos tan importantes como el de defensa del art. 24 de la Constitución, al impedir probar que la actividad económica de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas existe realmente, pero bajo otras fórmulas posibles, múltiples, de llevanza de una actividad económica arrendaticia. El Tribunal Supremo entendía que la normativa del IRPF facilitaba un instrumento para delimitar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, pero ello no impide que por otros medios distintos de los señalados (persona contratada -y antes un local-) se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica (TS 2-12-2012). El CAPÍTULO III de la LIS se refiere a las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, exclusivamente (no al arrendamiento de otro tipo de inmuebles), estableciendo un ámbito de aplicación específico y distinto al resto de actividad arrendaticia de otros inmuebles, lo que, no cabe duda, permite el acogimiento a éste régimen, con todas sus consecuencias, incluidas las bonificaciones del art.49, incluso a sociedades más pequeñas que la que nos ocupa.

En relación con la sanción, alega que no hay una sola prueba que determine dolo o culpa. No se omitió u ocultó dato alguno a efectos de realizar la autoliquidación del Impuesto societario ni posteriormente en el expediente de comprobación, por lo que no existiría culpa que pudiera determinar infringida la Ley, pues ni hay falta de diligencia ni negligencia. En ningún caso hubo una actuación culpable que pueda dar lugar a tener por infringida la ley y a la sanción como la impuesta, máxime teniendo en cuenta la materia en cuestión, con multitud de interpretaciones, de hecho y de derecho. Cita la Sentencia del Tribunal Supremo (Sección Segunda), de 17 de septiembre de 2012. Recurso nº 6497/2010

Tercero:

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que la regularización de la situación de la recurrente en la liquidación que nos ocupa, consiste en la modificación del tipo de gravamen aplicado por la entidad, al considerar que no concurren los requisitos mínimos que deben darse en las entidades que deseen acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda. La Administración Tributaria entiende que el arrendamiento de inmuebles no está realizado en el seno de una actividad económica, por lo que no procede aplicar la escala de gravamen aplicable a la empresa de reducida dimensión (25%) ya que la entidad no desarrolla una actividad económica, al no contar con una persona empleada con contrato laboral dedicada arrendamientos de inmuebles.

Considera que, en materia de la carga de prueba, con relación a la aplicación del tipo de gravamen reducido por el sujeto pasivo se remite al artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria. En el caso que nos ocupa es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia (aplicación de un tipo de gravamen reducido), por lo que, con arreglo a la normativa citada, es al obligado tributario al que le incumbe la carga de probar que cumple con los requisitos que la norma exige para poder beneficiarse del gravamen más beneficioso, previsto exclusivamente para las empresas de reducida dimensión. Por lo que es a la parte actora a la que corresponde acreditar que realiza una actividad económica, en los términos exigidos por la ley, y que, por tanto, cumple los requisitos para aplicarse tal tipo reducido.

Cita el artículo 48 de la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades.

Transcribe el art.5 apartado 1 de la misma ley 27/2014 y manifiesta que tal y como argumenta el TEAR de Madrid, la redacción de este precepto es una novedad de la Ley 27/2014, que suple la laguna del anterior Texto Refundido, donde no existía un concepto específico de actividad económica. La ausencia en el anterior TRLIS de una definición para delimitar cuando el arrendamiento de inmuebles tenía la consideración de actividad económica, motivó que, para determinar si existe actividad económica, se acudiera a los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley 35/2006 del IRPF. Dicha remisión fue, en un principio, considerada ajustada a Derecho por esta misma Sección Quinta del TSJ de Madrid, que recogía en sus sentencias sobre la materia que a falta de un precepto similar en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, era posible aplicar dicho artículo para determinar si se ejerce realmente una actividad económica, sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de julio de 2019, en el recurso de casación número 5873/2017, impidió la remisión a lo establecido en el artículo 27 de la Ley 35/2006, modificando la Sala el criterio mantenido hasta ese momento, a partir de sentencias como la de 11 de septiembre de 2019, dictada en el recurso contencioso administrativo número 516/2018. Toda esta problemática queda resuelta de forma clara por la redacción del art.5 apartado 1 de la ley 27/2014.

En el caso que nos ocupa, tal y como constata la liquidación y el TEAR, la entidad recurrente no acredita el cumplimiento de los requisitos mínimos necesarios para entender acreditado que realiza una actividad económica, en los términos del artículo 5.1 LIS, ya que la única prueba que aporta es un contrato de prestación de servicios celebrado entre la sociedad y el socio (que posee un 60% de participación en la entidad propietaria de los inmuebles), y tal y como afirman ambas resoluciones, en virtud del artículo 1227 del Código Civil, "la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio". La doctrina actualmente seguida por el Tribunal Supremo en la STS de 15 de diciembre de 2010 (recurso de casación unificación de doctrina 86/2006), la STS de 3 de noviembre de 2010 (recurso de casación unificación de doctrina 234/2006) y la STS de 11 de diciembre de 2014 (recurso de casación 2023/2013) establece que la fecha de un documento privado surte efectos frente a terceros no sólo en los supuestos previstos en el artículo 1227 del Código Civil, sino que dicha fecha surtirá efectos frente a terceros siempre que pueda acreditarse su veracidad por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. Por consiguiente, según la actual doctrina jurisprudencial, el artículo 1227 del Código Civil contiene una presunción "iuris tantum" que admite prueba en contrario. En el presente caso, el contrato fue aportado a un funcionario público el día 23/10/2017, y trata de una regularización del ejercicio 2015, por lo que dicho contrato es un documento privado no surte efectos contra terceros, como es la AEAT.

Adicionalmente, la DGT (V3394-15) señala que, en caso de externalizar la actividad de gestión de arrendamientos, el contrato debe celebrarse con una entidad ajena al grupo mercantil. En este caso, como se ha indicado, el socio que supuestamente debe encargarse de estas tareas posee un 60% de participación en la sociedad, y, en consecuencia, no puede entenderse como una entidad ajena, sino vinculada. En definitiva, la interesada, sobre la que recae la carga de la prueba, no ha probado que el arrendamiento de viviendas lo realice en el marco de una actividad económica, es decir, no ha probado la existencia de medios materiales y personales, propios o contratados con terceros, que son los que configuran una organización empresarial al servicio de la actividad de arrendamiento de viviendas, por lo que al no haber acreditado que se trate de una entidad que realiza una actividad económica, no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el régimen especial para las empresas de reducida dimensión, y la liquidación recurrida es ajustada a Derecho.

En cuanto al acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción, al haberse interpuesto reclamación contra la liquidación, la interposición de dicha reclamación produce la pérdida de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción el día 15/11/2018, de acuerdo con el artículo 188.2 LGT, sin que haya sido objeto de la reclamación resuelta por el TEAR de Madrid legalidad del citado acuerdo sancionador, por lo que tampoco puede serlo del presente recurso contencioso-administrativo, que, en virtud de su carácter revisor, se ha de limitar a revisar la legalidad del acto concreto impugnado.

Cuarto:

En el análisis de la cuestión controvertida en este litigio de debe partir de que, en la liquidación provisional, de fecha 9 de marzo de 2018, en su apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", expresa:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se han declarado incorrectamente las bonificaciones de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecidas en el Capítulo III del Título VII de la LIS, por lo que se ha modificado la cuota íntegra ajustada positiva declarada.

- La entidad ha aplicado Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Capítulo III Título VII L.I.S.), de conformidad con los artículos 48 y 49 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades para su aplicación la entidad debe desarrollar una actividad económica de arrendamiento de viviendas. De acuerdo a lo establecido en el art.5 apartado 1 de la ley 27/2014, de 27 de noviembre '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.

De acuerdo con lo anterior estos requisitos mínimos deberán darse en las entidades que deseen acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda con respecto a su actividad principal de arrendamiento de viviendas para que la misma tenga la consideración de actividad económica que requiere el apartado 1 del artículo 48 de la LIS , al margen del cumplimiento de los restantes requisitos previstos en el capítulo III del título VII de la LIS .

Según el escrito presentado atendiendo al requerimiento, no tiene trabajadores por cuenta ajena, por lo que no cumple con uno de los requisitos necesarios para considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica por tanto no procede la bonificación aplicada.

- El tipo de gravamen aplicado es incorrecto, según se establece en el artículo 29 y en la DT 34ª i), j) y k) de la LIS, por lo que se modifica la cuota íntegra previa.

- La Ley del impuesto sobre sociedades establece unos incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que, según el art.101.1 de la Ley, no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el artículo 5 de esta Ley.

En consecuencia, no procede aplicar la escala de gravamen aplicable a la empresa de reducida dimensión (25%) ya q la entidad no desarrolla una actividad económica al no contar con una persona empleada con contrato laboral dedicada arrendamientos de inmuebles .

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- La sociedad manifiesta que tiene subcontratado con terceros la gestión de inmuebles para realización de la actividad de arrendamiento de 15 viviendas pequeñas (escrito presentado 21-11-2017) ya que los ingresos no dan para contratar una persona (escrito presentado 23-10-2017). Aporta contrato de prestación de servicios profesionales de asesoramiento jurídico, fiscal, laboral y contable.

Se desestiman las alegaciones por lo siguiente:

1. Se puede entender cumplido los requisitos señalados en el art. 5.1 de la Lis a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica en la medida en que la entidad tiene externalizada la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia y se subcontrata con terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos, sustituyendo a la contratación de un empleado (Consulta Vinculante de la D.G.T. V1329-2016, V 3860 - 2016, V 1604 - 2017 y V 1606 - 2017).

En el presente caso, la sociedad no posee un patrimonio inmobiliario relevante ya que el volumen de inmuebles (15 inmuebles) y los ingresos de arrendamientos obtenidos (74.493,55 euros) es pequeño por tanto no justifica la necesidad de contratación de un asesor para considerar que la sociedad desarrolla una actividad económica.

2. No obstante, el contrato de prestación de servicios aportado de un asesor (socio de la sociedad con una participación 60%) y de la administradora en representación de la sociedad (socia con una participación 40% y conyugue del asesor) es un documento privado que no se admite como medio de prueba.

Según lo establecido en el artículo 1227 del Código Civil 'La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio'. En la medida que el documento privado aportado (contrato) no consta que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público ni elevado a escritura pública, así como tampoco que se hubiese producido la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, sólo hará prueba frente a terceros (Administración Tributaria) desde la fecha en que ha sido entregado a un funcionario público por razón de su oficio, que en el supuesto que nos ocupa tuvo lugar en fecha 23-10-2017. Por tanto, no resultan admisibles como medio prueba el contrato aportado para considerar que la sociedad desarrolla una actividad económica en el ejercicio 2015.

3.El artículo 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria, dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, siendo reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30/09/1988; STS 27/02/1989; STS 25/01/1995; STS 01/10/1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos.

La sociedad no ha aportado ningún documento que justifique que desarrolla una actividad económica de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.1 de la LIS . Se emite liquidación provisional en los mismos términos que la propuesta de liquidación."

Por su parte, en la resolución recurrida del TEAR, en resumen, se argumenta lo siguiente:

"QUINTO. La Administración declara improcedente la aplicación de citado régimen especial dado que el obligado tributario no realiza el arrendamiento de viviendas en el marco de una actividad económica en los términos en los que se define en el artículo 5.2 LIS , al no contar con personal empleado de ningún tipo como consta en el escrito presentado al requerimiento que inicia el procedimiento; y en consecuencia, se eliminan las bonificaciones correspondientes a este régimen fiscal que habían sido aplicadas.

Toda vez que por parte de la Administración no se cuestionan los restantes requisitos exigidos por la normativa de Impuesto de Sociedades para la aplicación de este régimen especial, la cuestión controvertida no es otra que determinar si, con la nueva normativa, el incumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 5 de la LIS para considerar que el arrendamiento de inmuebles se ejerce en el marco de una actividad económica, determina que no resulte de aplicación este régimen fiscal especial.

Así, la LIS nos da el siguiente concepto de actividad económica y de entidad patrimonial en los apartados 1 y 2 del artículo 5 (el subrayado es añadido por nosotros):

"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 (..)".

Esa definición constituye una novedad de la LIS dado que la anterior normativa del Impuesto sobre Sociedades (el Texto Refundido de la Ley, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) no definía lo que debe entenderse por actividad económica (actividades empresariales y profesionales); si bien una interpretación sistemática e integradora de la norma obligaba a acudir a la normativa del IRPF que, en lo referente al arrendamiento de inmuebles, establecía cuando se podía considerar que el mismo constituía una actividad económica por concurrir los requisitos previstos en la normativa del IRPF.

El preámbulo de la LIS establece:

"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".

Por tanto, la laguna legal existente en el TRLIS, el cual, como se ha dicho, no contemplaba un concepto específico de actividad económica, ha sido subsanada en la actual LIS con la introducción del citado artículo 5 .

SEXTO. Al hilo de lo expuesto, no podemos ignorar que el Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de 23/07/2020, recaída en Recurso de Casación (Nº Recurso 3334/2018), venía a señalar 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"

Es decir, antes de la entrada en vigor de la LIS el Tribunal Supremo venía a prohibir que se acudiera a la normativa del IRPF (artículo 27.2 de la Ley 35/2006) para delimitar cuando el arrendamiento de inmuebles tiene la consideración de "actividad económica", pues dicha remisión normativa no estaba prevista en el TRLIS.

Sin embargo, como se ha visto, la actual normativa del Impuesto sobre Sociedades sí define lo que debe entenderse como actividad económica, y además, establece unos requisitos para que el arrendamiento de inmuebles pueda entenderse que constituye una actividad económica, como exige el artículo 48.1 LIS ; pues el primer requisito para la aplicación de este régimen especial, es que las rentas se deriven de "la actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido".

SÉPTIMO. Sentado todo lo anterior, se ha de reiterar que, de acuerdo con el artículo 5.1 de la LIS , " 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"; y "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".

Asimismo se ha de tener en cuenta la doctrina sentada por el TEAC, entre otras, en las Resoluciones de 14 de septiembre de 2006 (RG 3305/03), de 9 de octubre de 2008 (RG 1376/07), y de 24 de noviembre de 2009 (RG 57/2009), y 7 de abril de 2010 (RG 4305/09); doctrina que viene a señalar que aunque se disponga de un local y una persona empleada se entenderá que no existe "actividad económica" si la actividad ejercida no genera una carga de trabajo suficiente como para justificar la existencia de dicho local y empleado al ser los requisitos de local y empleado "requisitos mínimos" -necesarios pero no siempre suficientes- para que pueda hablarse de la existencia de "actividad económica". En concreto, el TEAC se pronuncia como sigue:

"(...) En efecto, para evitar discusiones en torno a lo que debe entenderse por "ordenación por cuenta propia" y al objeto de calificar la actividad de "arrendamiento de inmuebles" como empresarial, la Ley la objetiviza y establece en su apartado Dos, los 2 requisitos aludidos, denominados como "organización/infraestructura mínima".

Es decir, el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica "únicamente" si se dan los requisitos definidos en este apartado 2; que son, por tanto, condición necesaria e imprescindible para ello. La norma legal no contempla la posibilidad de modificar, con prueba en contrario, la calificación que resulte de la ausencia de dichos requisitos, y los términos "se entenderá" y "únicamente", impiden que pueda interpretarse que esa posibilidad está implícita en dicha norma, por lo que sin la presencia de los citados requisitos no hay lugar, por tanto, para la existencia "fiscal" de actividad económica, sea cual sea la claridad con la que se presenten las características que, según la regla general del 25.1, sí calificarían como económicas al resto de actividades.

Además de la literalidad del precepto transcrito satisface la finalidad perseguida por el legislador, que no es otra que establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, pueda entenderse como una actividad empresarial; requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter exigiendo, a partir de esta premisa, la presencia de local exclusivo y empleado a jornada completa para aceptar que el arrendamiento de inmuebles es una actividad económica, sin dar pie a que se subsane su ausencia por la prueba de otros hechos.

En el mismo sentido la Audiencia Nacional, en sentencia de 26-11-2007 (Recurso 420/2006). "Este precepto (el 40.2 de la Ley 18/1991) es totalmente aplicable al presente supuesto, en cuanto que especifica en qué supuestos los rendimientos obtenidos en una actividad de arrendamiento se entienden obtenidos en el desarrollo de una "actividad empresarial" en el sentido mercantil de la frase, y, por ello, sujeta al Impuesto sobre Sociedades,

de forma que no concurriendo los requisitos fiscalmente exigidos, los rendimientos obtenidos por el arrendamiento no se pueden predicar como derivados de una actividad empresarial o explotación económica".

Cosa distinta es que estos requisitos necesarios sean también suficientes, esto es, que su sola presencia equivalga en todo caso a la existencia de actividad económica de arrendamiento, lo que podría suponer dar cobertura a puras ficciones de actividad, algo que, como es lógico, no puede haber sido querido por la norma legal. Y no lo ha sido, como resulta de su propio tenor literal. En efecto, la regla del artículo 25.2 sólo entra en juego en presencia de una actividad que pueda aspirar a tener encaje en el 25.1, cuando haya una carga de trabajo mínima para el local y el empleado, ya que solo lo hace "a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior(...)", y la expresión escogida por la norma legal para dar entrada a su efecto diferenciador, "únicamente cuando", indica claramente que se establece una barrera de entrada que excluye todos los casos que no la superen, pero no indica que ampare cualquier caso que sí lo haga, como sí ocurriría si la norma se hubiese limitado a decir que hay actividad económica "cuando" o "siempre que" se den los requisitos a los que después alude(...).

Finalmente, el cumplimiento de los requisitos señalados también se da en el caso en el que un obligado tributario contrate la gestión de la actividad de arrendamiento de viviendas con un tercero no vinculado que disponen de esa organización de medios personales que son necesarios para desarrollar la actividad, pero siempre que este tercero destine a una persona de forma efectiva y continuada a la gestión de los inmuebles cedidos en arrendamiento.

OCTAVO. Pues bien, este requisito (el contar con persona empleada con contrato laboral y jornada completa) es el que se entiende incumplido por la Administración, pues el obligado tributario tiene una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Nos encontramos con una cuestión de hecho que ha de ser acreditada por la interesada. Así, la regulación básica de carga de la prueba en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 105 de la Ley 58/2003 (LGT), según el cual "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Han sido reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc. Lo anterior obviamente ha de conjugarse con la normalidad y facilidad probatoria, de manera que se tenga en cuenta cuál es la parte más próxima a las fuentes de prueba y a la que resulta más fácil la demostración de los hechos controvertidos. Además, en la vía económico-administrativa rige el principio de interés de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario mediante algún tipo de ficción o presunción.

En distintas consultas la Dirección General de Tributos (DGT V3394-15 y V3530-15), se hace constar que, si la gestión de los alquileres se subcontrata a una gestoría, también puede considerarse que existe una actividad económica, cuando el volumen del patrimonio y de ingreso justifique la necesidad de la misma, cosa que en esta circunstancia se produce. De estas consultas vinculantes tampoco se deriva que los honorarios percibidos por la gestoría, relacionados con este servicio de gestión, deban alcanzar como mínimo la cifra del Salario Mínimo establecido en los Presupuestos Generales del Estado, circunstancia que únicamente se pone de manifiesto como requisito, para aplicar las bonificaciones de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, mediante la resolución de la que deriva la presente iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador." Adicionalmente, en la consulta V3394-15 se establece que "de los datos señalados en la consulta planteada, en este supuesto se deben entender cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil."

En relación a las pruebas aportadas para que se considere que realiza una actividad económica por virtud del artículo 5.1 LIS, las mismas consisten en un contrato de prestación de servicios celebrado entre la sociedad y el socio (que posee un 60% de participación en la entidad propietaria de los inmuebles). En relación a esta prueba, en primer lugar, y por virtud del artículo 1227 del Código Civil, se establece: "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio". La doctrina actualmente seguida por el Tribunal Supremo en la STS de 15 de diciembre de 2010 (recurso de casación unificación de doctrina 86/2006), la STS de 3 de noviembre de 2010 (recurso de casación unificación de doctrina 234/2006) y la STS de 11 de diciembre de 2014 (recurso de casación 2023/2013) establece que la fecha de un documento privado surte efectos frente a terceros no sólo en los supuestos previstos en el artículo 1227 del Código Civil, sino que dicha fecha surtirá efectos frente a terceros siempre que pueda acreditarse su veracidad por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. Por consiguiente, según la actual doctrina jurisprudencial, el artículo 1227 del Código Civil contiene una presunción "iuris tantum" que admite prueba en contrario.

En el presente caso, el contrato fue aportado a un funcionario público el día 23/10/2017, y trata de una regularización del ejercicio 2015, por lo que no surte efectos contra terceros. Adicionalmente, en la consulta mencionada en párrafos anteriores se menciona que en caso de externalizar la actividad de gestión de arrendamientos, el contrato debe celebrarse con una entidad ajena al grupo mercantil. En este caso, como se ha indicado, el socio que supuestamente debe encargarse de estas tareas posee un 60% de participación en la sociedad, y, en consecuencia, no puede entenderse como una entidad ajena, sino vinculada.

En definitiva, este Tribunal entiende que el interesado no ha probado que el arrendamiento de viviendas lo realice en el marco de una actividad económica, es decir, no ha probado la existencia de medios materiales y personales, propios o contratados con terceros, que son los que configuran una organización empresarial, al servicio de la actividad de arrendamiento de viviendas, por lo que debemos desestimar la presente reclamación confirmando el acto impugnado."

Quinto:

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, es preciso tener en cuenta que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 48, incardinado en el Capítulo III relativo a las "Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda", establece:

"1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido. Dicha actividad será compatible con la realización de otras actividades complementarias, y con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra b) 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 8.

b) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 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.

c) 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.

d) 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 b) anterior, o, alternativamente que al menos el 55 por ciento del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 49.1 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, 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 101 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el Capítulo de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo."

Pues bien, como claramente se indica en el párrafo primero de dicho precepto "Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas..."

Es decir, alude expresamente a la actividad económica de arrendamiento de vivienda.

A este respecto, hay que poner de relieve que la propia Ley 27/2014 en su art. 5 define el concepto de actividad económica y así, bajo el título de "Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.", en su apartado 1 determina lo siguiente:

"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."

Efectivamente, como se indica en la resolución recurrida del TEAR, en la Exposición de Motivos de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades se expresa que "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."

Por tanto, el propio Legislador, reconoce que incorpora el concepto de actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, puede señalarse que esta Sala vino manteniendo el criterio de que para determinar si existía o no actividad económica de arrendamiento de inmuebles había que acudir al art. 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, sin embargo se efectuó el cambio de criterio, entre otras, en la sentencia de 11 de septiembre de 2019 dictada en el recurso contencioso administrativo número 516/2018 (que cita el Abogado del Estado), a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2019 dictada el recurso de casación número 5873/2017, que, en resumen determinó 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, 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, hemos de responder que 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 impuesto sobre la renta de las personas físicas, 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 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades"

Si bien, en el presente caso, no resultan de aplicación las normas analizadas por la referida sentencia del Tribunal Supremo, al estar vigente en el ejercicio de 2015 la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades que

contiene ya una definición legal de lo que debe entenderse por actividad económica a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En el presente caso, como se argumenta por la Administración, la demandante no prueba que cumpliera el requisito establecido en el art. 5.1 citado consistente en tener una persona empleada con contrato laboral y jornada completa para poder considerar que existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre el contrato privado fechado el 1 de enero de 2015, de prestación de servicios profesionales de asesoramiento jurídico, fiscal, laboral y contable, con el socio que es titular del 60% de la sociedad, hay que precisar en primer lugar que no se trata de un contrato laboral, como claramente se aprecia en dicho contrato aportado al expediente administrativo, pero es que tampoco consta que fuera de jornada completa en los términos requeridos por dicho precepto, ya que la retribución que se pacta consiste en el pago de honorarios por un importe anual de 2.120 euros más IVA, importe anual que en modo alguno puede considerarse que corresponda a una jornada completa, estando muy alejado del SMI.

Respecto de las alegaciones sobre el modelo 190, hay que precisar que en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2015 no incluye ningún importe en el apartado de "Gastos de personal (N, A, P)", por lo que no lo manifestado sobre el modelo 190 no puede considerarse que pruebe la existencia de un contrato laboral ni de prestación de servicios que pudiera equipararse a un contrato laboral a jornada completa

Sobre el art. 1227 del Código Civil, es preciso tener en cuenta que según la reiterada doctrina del Tribunal Supremo (puede citarse la sentencia de 11 de marzo de 2021, recurso de casación núm. 5053/2019) hemos de partir, primeramente, de que el artículo 1227 C.C., como ya ha declarado el Tribunal Supremo, no contiene una relación tasada o cerrada de supuestos en los que el documento privado puede ser opuesto frente a terceros, sino una presunción iuris tantum ejemplificativa, caracterizados todos los casos por el designio de evitar la alteración de la fecha del documento en favor de los firmantes o en perjuicio de tercero.

En el presente caso, se trata de una cuestión meramente probatoria, atinente al conocimiento real o posible, por parte de la AEAT, del contrato privado y si conocía, o podía conocer, razonablemente, mediante hechos inequívocos y concluyentes, a través de las declaraciones fiscales de la contribuyente, la relación jurídica que contiene el referido contrato privado.

Pues bien, ni del modelo 190 a que se alude por la demandante, ni tampoco de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2015 se puede deducir razonablemente que la Administración tuviera conocimiento de que la recurrente tuviera suscrito un contrato laboral ni un contrato de prestación de servicios que pudiera asimilarse a un contrato laboral en los términos requeridos por los preceptos citados, pues como se ha dicho, no puede considerarse que la prestación de servicios que pudiera equipararse a un contrato laboral a jornada completa, ya que, como se ha dicho, la retribución pactada está muy alejada del SMI.

Pero es que, aunque se admitiera la validez del mencionado contrato privado de prestación de servicios frente a la Administración, como se ha dicho, el mismo no justifica el cumplimiento de los requisitos fijados en la Ley para poder considerar actividad económica, ya que como se ha indicado, no prueba la existencia de un contrato laboral a jornada completa, que es lo que exige la Ley 27/2014. Sin que puedan dejar de aplicarse los preceptos de dicha Ley.

Por otro lado, debe señalarse que el art. 5.1 de la Ley 27/2014 no establece una presunción iuris tantum que pueda admitir una prueba diferente de la pretendida actividad económica de arrendamiento de inmuebles. Dicho precepto debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 12, apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria que establece:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil .

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

Y el art. 3.1 del Código Civil determina que "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."

A los preceptos citados debe añadirse que el art. 14 de la Ley General Tributaria establece que "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"

Por tanto., siendo absolutamente claros los requisitos que prescribe el art. 5.1 de la Ley 27/2014, se debe estar a sus propios términos, sin que pueda extenderse el concepto de actividad económica más allá de los supuestos que establece, y que en el presente caso no se acredita por la recurrente su cumplimiento.

Debe añadirse a lo expuesto que conforme a la doctrina de la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación nº 10315/2003), los órganos de administración de las compañías mercantiles, "cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración,

bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley", tienen como función esencial y característica "las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad", por lo que no puede considerarse que en el presente caso, la recurrente pruebe que se trata de un trabajo dependiente, ni tampoco que concurra la ajeneidad requerida en una relación de carácter laboral.

De otro lado, la alegación de que se trate de 15 inmuebles en modo alguno determina el cumplimiento de los requisitos legales para ser considerada actividad económica, pues la Ley no lo vincula a un número determinado de inmuebles.

Por todo lo expresado, procede la desestimación de las alegaciones de la demanda respecto de la liquidación, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

Sexto:

En relación con las alegaciones de la demanda sobre la sanción impuesta, es preciso puntualizar, como se indica tanto por el Abogado del estado en la contestación a la demanda, como en la resolución recurrida del TEAR que el acto administrativo impugnado en la reclamación económico administrativa que ha dado lugar a la resolución del TEAR, no es el acuerdo sancionador, sino el acuerdo de fecha 14 de noviembre de 2018, de exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción, en el que en su apartado de "MOTIVACIÓN DE LA EXIGENCIA DEL IMPORTE DE LA REDUCCIÓN PRACTICADA", expresa:

"Con fecha 27-04-2018 se dictó resolución por la que se impuso una sanción reducida por 3.314,80 euros, en relación con la comisión de la infracción tributaria detallada en la misma. Para el cálculo de la sanción se aplicaron las siguientes reducciones:

1. Del treinta por ciento (30%), por conformidad con la regularización de la que deriva el expediente sancionador, por importe 1.894,16 euros.
2. Del veinticinco por ciento (25%), siempre que se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso del periodo voluntario o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución, excepto en el caso de que para el otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento no sea necesaria la concesión de garantías por razón de la cuantía, y no se interpusiera recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción, por importe de 1.104,93 euros.

Con fecha 23-04-2018 se ha interpuesto reclamación contra la liquidación.

La interposición de la citada reclamación, tal como se le informó en la mencionada resolución, produce la pérdida de las reducciones practicadas anteriormente por importe de 2.999,09 euros, lo cual se le notifica mediante el presente acuerdo."

Por tanto, las alegaciones de la recurrente respecto del acuerdo sancionador no pueden ser objeto del presente recurso, constituyendo una desviación procesal, ya que, como se ha indicado, el acuerdo sancionador no es objeto de la reclamación impugnada en la reclamación económico administrativa número 28-25531-2018, que dio lugar a la resolución recurrida del TEAR.

Por otra parte, la recurrente nada alega en cuanto al acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción, siendo dicha exigencia procedente al haber impugnado la liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 188.2 de la Ley General Tributaria que establece:

"2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización."

Por tanto, deben desestimarse las alegaciones de la demanda sobre la sanción impuesta.

Pudiendo añadirse que lo resuelto por la Administración en relación con el acuerdo sancionador relativo al ejercicio de 2016 no resulta relevante a los efectos del acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el acuerdo sancionador, pero es que, además, como reiteradamente tiene declarado el Tribunal Constitucional, el precedente administrativo no sancionado judicialmente no vincula a esta Sala.

Por otra parte, no consta que fuera impugnado el acuerdo sancionador relativo al ejercicio de 2015.

Por todo lo expresado, procede desestimar el recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

Séptimo:

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad GUIJARRO-OLMOS CONTROL AMBIENTAL SL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de enero de 2021, sobre liquidación y acuerdo de exigencia de la reducción practicada en acuerdo de imposición de sanción en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, 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, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0836-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0836-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.