



Roj: **ATS 10651/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:10651A**

Id Cendoj: **28079130012018201754**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **10/10/2018**

Nº de Recurso: **3334/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 2120/2018,**  
**ATS 10651/2018**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 10/10/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3334/2018

Materia: SOCIEDADES

Submateria: Regímenes especiales

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: FAM

Nota:

R. CASACION núm.: 3334/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Angeles Moreno Ballesteros

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente



D. Rafael Fernandez Valverde  
D<sup>a</sup>. Maria del Pilar Teso Gamella  
D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Jose Maria del Riego Valledor  
D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano  
En Madrid, a 10 de octubre de 2018.

## HECHOS

**PRIMERO.- 1.** 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.

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le imputa la infracción de 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 (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»], en su redacción aplicable *ratione temporis*, porque dichos preceptos no condicionan la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas que regulan a la existencia de una persona empleada y de un local destinado a la actividad.

**3.** Razona que la infracción denunciada ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir porque la Sala *a quo* han entendido exigibles dichos requisitos por analogía, olvidando que, como la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo afirmó en sentencia de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006; ES:TS:2010:5950), «reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio» (FD cuarto.2).

**4.** Considera que el recurso de casación preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia recurrida:

**4.1.** Fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas del Derecho estatal que fundamentan el fallo contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) -«LJCA»-]. Trae a colación tres sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 18 de febrero de 2016 (recurso 399/2013; ES:TSJMU:2016:324), 23 de noviembre de 2015 (recurso 236/2013; ES:TSJMU:2015:2760) y 30 de octubre de 2015 (recurso 235/2013; ES:TSJMU:2015:2502), y una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 19 de marzo de 2014 (recurso 193/2013; ES:TSJCANT:2014:287), en las que no se considera como requisito imprescindible para la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas la existencia de una persona empleada y de un local destinado a la actividad. Se centra, en particular, en la primera de las mencionadas del Tribunal Superior de Justicia de Murcia.

**4.2.** La sentencia impugnada aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA], puesto que no la hay referida a la obligatoriedad de contar con un local exclusivamente destinado a la actividad y una persona empleada con contrato laboral a jornada completa para entender que se realiza una actividad económica al objeto de aplicar el régimen especial regulado en los artículos 53 y 54 TRLIS.

**5.** No aporta más razones que las que se infieren de lo expuesto para fundamentar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

**SEGUNDO.- 1.** La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Granada, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de mayo de 2018, en el que emplazó a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.



2. OBRATUNALIA, S.L., recurrente, ha comparecido el 12 de junio de 2018, y la Administración General del Estado, recurrida, lo había hecho el día inmediato anterior, dentro ambas partes procesales de los 30 días que fija el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

### RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.- 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y OBRATUNALIA, S.L., está legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica de forma suficiente por qué su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente, con singular referencia la caso, que concurre en el recurso interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA], pues no la hay referida a la obligatoriedad de contar con un local exclusivamente destinado a la actividad y una persona empleada con contrato laboral a jornada completa para entender que se realiza una actividad económica al objeto de aplicar el régimen especial regulado en los artículos 53 y 54 TRLIS, y al exigir que concurren tales requisitos para poder aplicarlo fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de tales preceptos que fundamentan el fallo contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA]. De lo expuesto se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que también se puede dar por cumplido lo que exige el artículo 89.2.f) LJCA.

**SEGUNDO.- 1.** La Sala de instancia, tras dar cuenta de las dos posibles interpretaciones de los artículos 53 y 54 TRLIS en el fundamento de derecho séptimo de la sentencia recurrida [«A) La tesis de la Administración es que para que sea de aplicación el gravamen reducido que establece el artículo 53 del Texto Refundido es necesario que la sociedad desarrolle una actividad empresarial, pues el término empresa se entiende ligado a "cifra de negocios", 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. Argumenta la Administración tributaria que 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. Y también se considera que la finalidad de la norma es reducir la tributación efectiva de las empresas de reducida dimensión que realizan verdaderas actividades económicas, actividades que no desarrollan las entidades de mera tenencia y arrendamiento de bienes. B) La tesis de la mercantil recurrente Obratunalia SL es que la Ley sólo exige un volumen de negocios, pero que en ningún momento se exige por la norma que tenga que haber un local y un empleado para esa actividad, ya que no excluye la tenencia de bienes y su arrendamiento de la consideración de actividad económica. Se expone que no es posible la aplicación analógica de las normas sobre el IRPF, y que el artículo 14 de la LGT así lo impide. También se argumenta que la Ley 27/2014 ha modificado el régimen jurídico, pero que antes de esa normativa era posible la aplicación de la bonificación aplicada»] y dejar constancia en el octavo de que ambas interpretaciones han sido acogidas por los Tribunales Superiores de Justicia en sus sentencias, reproduce el criterio de otros Tribunales Superiores de Justicia, tanto favorable a la tesis que postula, como desfavorable a la tesis que postula, en los fundamentos noveno y décimo, respectivamente. Específicamente menciona en este último dos de las sentencias que la parte recurrente trae a colación para justificar la presencia en el recurso preparado de la circunstancia de interés casacional objetivo del artículo 88.2.a) LJCA. En su análisis equipara, conviene destacarlo, la aplicabilidad del régimen especial de empresas de reducida dimensión y del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. No en balde el último inciso del artículo 53.4 TRLIS establecía: «Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XII de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo».

2. En el fundamento de derecho undécimo afirma haber formado criterio sobre la cuestión en sentencias previas, que procede a reiterar analizado el estado de la cuestión:



«[P]ara 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».

3. Con sustento en dicho criterio hermenéutico desestima el recurso contencioso-administrativo porque entiende que la actora no había probado que contase con personal contratado para la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles, en atención a lo que razona en el fundamento de derecho duodécimo.

4. OBRATUNALIA, S.L., denuncia que dicho criterio interpretativo infringe los artículos 53 y 54 TRLIS, en su redacción aplicable *ratione temporis*, porque esos preceptos no condicionan la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas a la existencia de una persona empleada y de un local destinado a la actividad, como la Sala *a quo* han entendido por analogía, olvidando que, como la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo afirmó en sentencia de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006), «reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio» (FD cuarto.2).

**TERCERO.-1.** 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:2018:2731A), 16 de marzo (ES:TS:2018:2948A), 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»]; a saber:

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 (BOE de 29 de noviembre), en su redacción temporalmente aplicable.

2. La cuestión enunciada no ha sido abordada en las sentencias del Tribunal Supremo y no carece manifiestamente del interés casacional objetivo que por tal causa legalmente se le presume, conforme al artículo 88.3.a) LJCA, puesto que es respondida de forma contradictoria por los distintos Tribunales Superiores de Justicia [ artículo 88.2.a) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la clarifique en pos de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

3. 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.- 1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

**2.** Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 53 y 54 TRLIS.

**QUINTO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**SEXTO.-** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

**acuerda:**

**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.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto para su tramitación y decisión.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez

Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano