

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00622/2016/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Duodécima**

Fecha de la resolución: **05/07/2016**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Bonificación en cuota: requisitos.

**Criterio:**

El concepto de actividad económica al que alude el apartado 1 del artículo 53 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), debe cumplir los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que resulte de aplicación el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y, por tanto, la bonificación en cuota prevista en él.

En el mismo sentido, sentencias del TSJ de Madrid, entre otras, de 21/9/2015 (Rec. nº 514/2013), de 2/10/2015 (Rec. nº 628/2013), de 19/1/2016 (Rec. nº 1073/2013), de 21/4/2016 (Rec. nº 244/2014) y de 28/4/2016 (Rec. nº 461/2014).

Del TSJ de Islas Baleares, sentencias de 10/6/2013 (Rec. nº 509/2012), de 24/6/2013 (Rec. nº 519/2012), de 30/7/2013 (Rec. nº 378/2012), de 10/12/2013 (Rec. nº 543/2012), y de 17/12/2015 (Rec. nº 516/2012).

Del TSJ de Murcia, sentencia de 2/10/2015 (Rec. nº 498/2012).

Resolución en unificación de criterio adoptada a iniciativa del Presidente del TEAC, a propuesta del Presidente del TEAR de Cataluña.

**Referencias**

**normativas:**

- Ley 58/2003 General Tributaria LGT
  - 229.1.d)
- Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
  - 27.2
- RDLeg 4/2004 Texto Refundido Impuesto sobre Sociedades
  - 53.1

**Conceptos:**

- Actividad/explotación económica
- Arrendamiento/alquiler
- Bonificaciones
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
- Impuesto sobre sociedades
- Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio
- Requisitos
- Viviendas

## **Texto de la resolución:**

En la Villa de Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 11 de abril de 2016, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **PRIMERO:**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEAR de Cataluña) dictó con fecha 11 de diciembre de 2015 resolución nº 08/10959/2013 por la que se desestimaba la reclamación interpuesta, confirmándose el acto impugnado.

La cuestión controvertida consistía en determinar la aplicabilidad o no del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en los artículos 53 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS).

En concreto, se planteaba si el concepto de actividad económica al que alude el apartado 1 del artículo 53 debe cumplir los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), concluyendo el TEAR de Cataluña que sí deben cumplirse dichos requisitos para que resulte de aplicación el régimen especial y, por tanto, la bonificación en cuota prevista en él.

Sobre la misma cuestión se han pronunciado en sentido contrario al criterio sostenido por el TEAR de Cataluña los Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Galicia (resolución 27/567/2013, de fecha 30 de octubre de 2015) y de Valencia (resolución 46/10536/2012 y acumuladas, de fecha 18 de diciembre de 2013).

**SEGUNDO:** En vista de los hechos anteriores y a propuesta del Presidente del TEAR de Cataluña, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), atribuyendo a la Sala Primera del Tribunal Económico-Administrativo Central la competencia para la aprobación de dicha resolución y otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a tal aprobación, al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, al Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**TERCERO:** El TEAR de Cataluña argumenta en su resolución del modo siguiente:

**3.-** El artículo 53 TRLIS regula el régimen especial de las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas, disponiendo en cuanto nos interesa:

*“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 c) del apartado 2 siguiente...".*

A partir del tenor literal del artículo transcrito se colige que tales entidades no sólo deben tener por objeto social el arrendamiento de viviendas, sino que se exigen una serie de requisitos denotadores del ejercicio efectivo de esta actividad económica. Para interpretar el significado de "actividad económica", referente al arrendamiento de inmuebles, y en ausencia del desarrollo del concepto en el TRLIS, debemos acudir a la regla del art. 27.2 Ley 35/2006, en el mismo sentido que se ha realizado para otros incentivos propios del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto para calificar una actividad de alquiler de inmuebles como económica debe disponerse de un local afecto y una persona laboralmente contratada a jornada completa para su gestión y ordenación de la actividad. Así lo han entendido, para la aplicación de este régimen especial, entre otras la STSJ de Galicia de 22.12.2014 (recurso nº 15129/2014) y las STSJ de Baleares de 30.7.2013 (recurso nº 378/2012) ó 10.12.2013 (recurso nº 543/2012).

Pues bien, del expediente se deriva que la interesada no se dedicaba al alquiler de viviendas como actividad económica, pues no se discute que carecía de la infraestructura de medios representada por el artículo 27.2 Ley 35/2006.

**4.-** Es de ver, en segundo lugar que el tipo reducido de empresas de reducida dimensión no resulta aplicable a una entidad cuya actividad exclusiva sea el arrendamiento de inmuebles, si no cuenta para su desarrollo con los requisitos exigidos por el artículo 27 LIRPF, a saber, un local afecto y una persona contratada con contrato laboral y dedicación completa a esta actividad, tal y como ha determinado el TEAC en resolución de 30/05/2012 (R.G.: 2398-2012), en la que reitera la vigencia del criterio contenido en la resolución del TEAC de 29-1-2009 (R.G.: 00-05106-08) en la que el Tribunal ya declaró que no era aplicable el régimen de ERD a una sociedad de mera tenencia de bienes, pues no tenía una actividad empresarial, al derivar sus ingresos de la mera titularidad de un patrimonio.

Este criterio del TEAC ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en su sentencia de 23.12.10 y además coincide con lo expresado por la dirección general de Tributos en numerosas consultas. Por todas citamos la número V0150-10, de 2.2.10.

**CUARTO:** En sentido contrario se manifiestan los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) de la Comunidad Valenciana y de Galicia en sus respectivas resoluciones.

Así, el TEAR de Valencia argumenta sobre la cuestión controvertida del modo siguiente:

**QUINTO.** El régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas fue creado por el Real Decreto-ley 2/2003, de 25 de abril, de medidas de reforma económica, en vigor desde el 27 de abril de 2003, con la finalidad de estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler.

Dicho régimen, que tenía y tiene carácter optativo, se aplicaba a aquellas sociedades que tuvieran por objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español, aunque era compatible con la inversión en locales de negocio y plazas de garaje para su arrendamiento.

Para acceder al régimen especial se exigían determinados requisitos en las viviendas objeto de arrendamiento, tanto respecto al número de viviendas en alquiler como a las características de las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento.

Y el régimen fiscal consistía en aplicar una bonificación sobre la parte de la cuota íntegra correspondientes a las rentas derivadas del arrendamiento o de la transmisión de viviendas arrendadas.

La exposición de motivos del Real Decreto-ley 2/2003 nos daba claramente una pista de la finalidad de la creación de este régimen especial al decir que “el título II del real decreto-ley agrupa las medidas de política de vivienda establecidas para potenciar el mercado de arrendamiento de viviendas en España.

Se articula en el Impuesto sobre Sociedades un régimen especial para las entidades cuyo objeto social exclusivo sea el alquiler de viviendas. Se quiere así estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler y dar respuesta a la necesidad social de contar con un parque de viviendas en alquiler, hoy muy limitado.

El régimen especial beneficiará a quienes ofrezcan en alquiler viviendas que, por sus dimensiones y precios de alquiler, vayan destinadas a los sectores de poder adquisitivo medio o bajo, y se concreta en una bonificación de la cuota impositiva que resulte de la aplicación del régimen general. De esta bonificación se beneficiarán los rendimientos obtenidos en la actividad de arrendamiento de viviendas y las ganancias derivadas de su enajenación, bajo determinadas condiciones. La bonificación se incrementa en el supuesto de viviendas alquiladas que cumplen un mayor papel social en los términos definidos por la norma, supuesto que se complementa con la tributación de la adquisición de dichas viviendas al tipo superreducido del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

El Real Decreto-ley 2/2003 fue posteriormente derogado por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, dando nueva redacción a los artículos de la Ley 43/1995 que se ocupaban del régimen especial. Posteriormente fue la Ley 62/2003, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, la que modifica, de nuevo, este régimen especial.

En línea con la reforma efectuada en el ámbito de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias, la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia para impulso de la productividad, también modifica el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, dando nueva redacción a los artículos 53 y 54 del TR de la Ley del IS. Modificaciones dirigidas, evidentemente, a estimular la realización de esta actividad, eliminando algunas restricciones que impedían el correcto funcionamiento de este régimen especial y introduciendo otros requisitos para dar una mayor coherencia a su aplicación.

Entre otras novedades, la Ley 23/2005 mantiene únicamente la bonificación del 85 por ciento de la cuota íntegra para las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas y suprime la bonificación para las rentas derivadas de su transmisión.

Finalmente, el apartado 2 del artículo 53 del TRLIS fue objeto de nueva redacción por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, modificación dirigida, según su exposición de motivos, a flexibilizar “los criterios específicos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de arrendamiento de viviendas, reduciéndose el número mínimo de viviendas requerido y el período de tiempo en que deben mantenerse las mismas en arrendamiento, al tiempo que se suprimen los requisitos de tamaño de las viviendas. Asimismo, se suprime el requisito de tamaño de cada vivienda arrendada”.

Pues bien, teniendo en cuenta la redacción dada por la Ley 23/2005, que es la aplicable por razón del tiempo a los hechos aquí enjuiciados, el artículo 53 del TRLIS estableció que podrán acogerse a este régimen especial las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido.

La oficina gestora, en base a la redacción del precepto, que habla expresamente de “actividad económica principal”, viene a exigir que solo pueden acceder al régimen especial las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas cuya actividad de arrendamiento se ejerza como actividad económica en los términos establecidos por el artículo 27.2 de la LIRPF, de modo que, al no contar la entidad con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la entidad no puede acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, todo ello

al margen del cumplimiento de los restantes requisitos previstos en el capítulo III del título VII del TRLIS, entendiéndose, a continuación, la oficina gestora que el contrato con uno de los socios no tenía naturaleza laboral sino mercantil.

Analizando la primera cuestión planteada, esto es, si deben concurrir los requisitos del artículo 27.2 del LIRPF, exigidos para que el arrendamiento de inmuebles se ejerza como actividad económica, para que, a su vez, una entidad pueda acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, regulado en el capítulo III del título VII del TRLIS, sobre la base de la redacción del artículo 53 del TRLIS que establece como requisito para acogerse al mismo que la actividad económica principal de la entidad sea el arrendamiento de viviendas, este Tribunal entiende que no deben concurrir, y ello tanto por razones basadas en una interpretación histórica como finalista del precepto.

Atendiendo a la evolución histórica del precepto en cuestión desde su redacción originaria hasta la ofrecida por la Ley 16/2012, se observa que la intención del legislador ha sido siempre la de crear un régimen de incentivo fiscal, para, decía la exposición de motivos del Real Decreto-ley 2/2003, “estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler y dar respuesta a la necesidad social de contar con un parque de viviendas en alquiler, hoy muy limitado”, añadiendo que “el régimen especial beneficiará a quienes ofrezcan en alquiler viviendas que, por sus dimensiones y precios de alquiler, vayan destinadas a los sectores de poder adquisitivo medio o bajo”.

Teniendo por tanto como objetivo el estimular el mercado de alquiler de viviendas, las modificaciones posteriores, tanto la de la Ley 23/2005 como la Ley 16/2012, han ido dirigidas, fundamentalmente, a eliminar algunas restricciones que impedían el correcto funcionamiento de este régimen especial y a flexibilizar los criterios específicos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de arrendamiento de viviendas.

Así, se observa que la primera modificación que introduce la Ley 23/2005 es la de suprimir, en cuanto al requisito relativo a la actividad de la entidad, la referencia al “objeto social exclusivo”, para sustituirlo por un concepto más amplio y menos formalista: la actividad económica principal. Dicha actividad será principalmente el arrendamiento de viviendas.

En efecto, mientras que el artículo 53.1 en su redacción originaria decía que “podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan por objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español”, el artículo 53 en la redacción dada por la Ley 23/2005 estableció que “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.

Se observa, por tanto, que en la redacción dada por el Real Decreto-ley 2/2003 una sociedad podía acceder al régimen especial cuando, entre otros requisitos, tuviera por objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas, aun cuando no ejerciera una actividad económica, en los términos del artículo 27.2 de la LIRPF, por no contar con un empleado con contrato laboral y a jornada completa, mientras que en la redacción dada por la Ley 23/2005, en la que es patente la intención del legislador de eliminar restricciones y flexibilizar requisitos para aplicar el régimen especial y, por lo tanto, de incrementar el número de entidades a las que podría serles de aplicación, dicha sociedad no podría acceder al mismo por no contar con un empleado con contrato laboral y a jornada completa, en el caso de resultar aplicable la interpretación defendida por la oficina gestora que liga el término actividad económica principal con los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF.

Resulta claro, a juicio de este Tribunal, que la Ley 23/2005, al hablar de las sociedades que tengan como actividad económica principal, no estaba queriendo restringir los requisitos para acceder al régimen especial, introduciendo uno nuevo que no estaba en el Real Decreto-ley 2/2003, como era que la entidad contara con un empleado con

contrato laboral y a jornada completa, al contrario quería ampliar el número de entidades que pudiera acogerse al régimen especial mediante una flexibilización de requisitos, mediante la eliminación de una restricción, como era que la entidad tuviera como objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas, para exigir, simplemente, que la actividad económica principal fuera el arrendamiento de inmuebles,

Sin embargo, el requisito exigido por la oficina gestora no se exige de una manera explícita o expresa por el indicado precepto, sino que resulta de una interpretación efectuada por la oficina gestora de lo que debe entenderse por el arrendamiento de inmuebles como actividad económica en base al artículo 27.2 de la LIRPF, un precepto al que el artículo 53 del TRLIS no llama en ningún momento. Si a ello se une que la exigencia del requisito en cuestión ni elimina restricciones ni flexibiliza los criterios específicos para aplicar el régimen especial, sino que, al contrario, constituye una restricción para su aplicación, resulta claro que no cumple el objetivo de la norma de estimular el mercado de alquiler de viviendas y que, de exigirse, constituiría un claro impedimento para aplicar el régimen especial, no querido expresamente por el legislador.

Por otra parte, la oficina gestora fundamenta su criterio en lo dispuesto en la resolución del TEAC 2398-2012 de fecha 30 de mayo de 2012 dictada en resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Sin embargo, este Tribunal entiende que dicha resolución no es de aplicación al caso aquí enjuiciado, de un lado, porque el criterio del TEAC contenido en dicha resolución se refiere al régimen especial de las empresas de reducida dimensión y su aplicabilidad a las sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles y, de otro, porque los fundamentos contenidos en dicha resolución no son extrapolables a un caso como el presente, pues en el régimen de sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas no se habla expresamente de “empresas” ni de “cifra de negocio”, términos en base a los cuales el TEAC defiende que el régimen especial de empresas de reducida dimensión se aplique exclusivamente a entidades que constituyan una empresa o que ejerzan una actividad empresarial. Es más, teniendo en cuenta el criterio del TEAC en la citada resolución, siguiendo a la Audiencia Nacional en su sentencia de 23 de diciembre de 2010, según el cual “el concepto “cifra de negocios” da a entender que los ingresos que lo componen provienen de una actividad empresarial que, por sus dimensiones, se trata de primar mediante el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para una parte de esa cifra económica, posibilidad que no es posible extender a las sociedades de mera tenencia de bienes que, por tal razón, no desarrollan actividad mercantil alguna o, de hacerlo, lo que debe ser objeto de estricta prueba, han de sujetarse, en el acogimiento de tales beneficios, a la separación entre sus ingresos empresariales y los procedentes de la gestión patrimonial”, puede afirmarse, en el presente caso, atendiendo a las dimensiones de la sociedad interesada, una explotación habitual y organizada de 44 viviendas, con una elevada cifra de negocio, en la que resulta obvia su finalidad de intervenir en el mercado de alquiler de viviendas, que no cabe calificar a la interesada como una sociedad de mera tenencia de bienes.

En consecuencia, la aplicación del régimen especial depende del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 53 del TRLIS, a saber:

*a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea en todo momento igual o superior a 10.*

*b) Que la superficie construida de cada vivienda no exceda de 135 metros cuadrados.*

*c) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos siete años. Este plazo se computará:*

*1.º En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del período impositivo en que se comunique la opción por el régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente.*

2.º En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por ella.

*El incumplimiento de este requisito implicará, para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido. Junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.*

*d) Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan.*

*e) En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) anterior, tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 54.1 de esta Ley.*

Puesto que en el presente caso la Administración no echa en falta el cumplimiento de alguno de los requisitos citados, debe entenderse, a juicio de este Tribunal, que la entidad cumplía los indicados requisitos para acogerse al régimen especial, resultando ocioso pronunciarse sobre la otra cuestión planteada por la oficina gestora, relativa a si podía o no computarse como empleado al administrador de la entidad que ejercía labores no solo de dirección, gestión y representación de la sociedad sino también prestaba servicios administrativos, contables y de gestión comercial.

Por todo lo expuesto procede estimar la cuestión planteada.

El TEAR de Galicia, por su parte, hace suyos los argumentos del TEAR de la Comunidad Valenciana, reproduciéndolos en su resolución.

**QUINTO:** En el trámite concedido en el presente procedimiento, los Directores de los Departamento de Gestión e Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT formularon, en síntesis, las alegaciones siguientes:

1.- La finalidad del nuevo régimen especial para las entidades cuyo objeto social exclusivo fuera el alquiler de viviendas, régimen introducido en la Ley 43/1995 por el Real Decreto Ley 2/2003, de 25 de abril, consistía en estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler, por aquel entonces muy limitado.

La modificación más relevante experimentada por dicho régimen desde su nacimiento hasta la actualidad, a los efectos que ahora nos ocupan, es la producida por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, ya que con ella se sustituye el requisito del objeto social exclusivo por la realización como actividad económica principal de la actividad de arrendamiento de viviendas.

Es decir, junto a la eliminación de restricciones al régimen, es también una finalidad declarada de la modificación realizada por la Ley 23/2005, a tenor de su Exposición de motivos, introducir nuevos requisitos para dar una mayor coherencia a dicho régimen especial y dentro de esta otra finalidad es donde se encuadra la exigencia de que la actividad de arrendamiento deba tener la consideración de actividad económica. Así, con el objeto de flexibilizar la aplicación del régimen el legislador deja de exigir exclusividad en el desarrollo de la actividad y simplemente requiere que la misma se realice de forma principal; pero, por otro lado, para dar coherencia al régimen, deja de referirse al objeto social, expresión en la que cabría cualquier tipo de actividad, y exige que la actividad reúna las requisitos para poder ser considerada como "económica".

2.- No debe excluirse la aplicación del artículo 27.2 de la Ley 35/2006 por el hecho de que el artículo 53 del TRLIS no efectúe una remisión expresa a aquél.

Desde el momento en que el artículo 53 TRLIS emplea la expresión “actividad económica”, la aplicación del precepto exige realizar una previa tarea de interpretación de aquélla que debe ser sistemática en aras a asegurar un resultado integrador y coherente en el marco de la imposición directa, lo que obliga a acudir al artículo 27.2 de la Ley del IRPF para llenar el silencio que en este punto guardaba el legislador del Impuesto sobre Sociedades. Esta es precisamente la tarea que realiza el TEAC en su resolución de 30 de mayo de 2012 (RG 2398/2012).

3.- El criterio seguido por el TEAR de Cataluña en la resolución 08/10959/2013 es también el que mantiene la Dirección General de Tributos en numerosas contestaciones a consultas tributarias. Además, es también el criterio seguido mayoritariamente por los Tribunales Superiores de Justicia.

4.- Aún conscientes de que el objeto del presente procedimiento no es unificar criterio sobre el alcance de la regla establecida en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, se recuerda en sus alegaciones la que, a su juicio, es la doctrina de este Tribunal Central sobre dicha cuestión.

5.- La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, realiza una nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades y entre las novedades se encuentra la incorporación expresa a la normativa del impuesto del concepto de actividad económica en su artículo 5. Por otra parte, el artículo 48 de esta nueva norma concerniente al régimen especial de la entidades dedicadas al alquiler de viviendas sigue empleando la expresión “actividad económica principal” que empleaba el artículo 53 del TRLIS. Por consiguiente, la literalidad de los preceptos de la Ley 27/2014 nos lleva a concluir que el legislador reserva la aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas a sociedades que desarrollan actividades económicas. Esta evolución normativa, que a los efectos que nos ocupan no ha supuesto una modificación esencial del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, sino únicamente la incorporación explícita del concepto de actividad económica tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sirve como elemento interpretativo de la normativa anterior, en el sentido de que, ante la ausencia de regulación en el TRLIS, el concepto de actividad económica debía entenderse según lo previsto en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF.

Terminan concluyendo, a la vista de sus alegaciones, que entienden correcto el criterio seguido por el TEAR de Cataluña en su resolución.

#### **SEXTO:**

El Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, por su parte, formuló las alegaciones siguientes en el procedimiento:

1.- En el TRLIS no existe una definición de actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades ni, en particular, una delimitación de las circunstancias que determinan qué arrendamiento de inmuebles se considera actividad económica, cosa que sí sucede en el IRPF. Partiendo de ello, la Dirección General de Tributos ha interpretado que de la redacción del apartado 1 del artículo 53 del TRLIS se desprende que la actividad de arrendamiento de viviendas requerida es calificada por la norma legal como de actividad económica y que en este sentido para determinar la existencia de actividad económica ha de atenderse al artículo 27 de la LIRPF y en particular al apartado 2. La finalidad de este apartado es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda considerarse como una actividad económica, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima para que esta actividad tenga tal carácter. De acuerdo con ello, estos requisitos mínimos deberán darse en las entidades que deseen acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas para que dicho



arrendamiento tenga la consideración de actividad económica que requiere el apartado 1 del artículo 53 del TRLIS, al margen del cumplimiento de los restantes requisitos previstos en el capítulo III del título VII del TRLIS.

2.- En la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades existen otras muchas referencias al concepto de actividad económica y, salvo casos muy concretos en los que se efectúa una remisión expresa a la normativa del IRPF para considerarla como tal, en general no se delimita el concepto de actividad económica ni consta una remisión expresa a otras normas para determinarlo, del mismo modo que sucede con el caso del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Esta Dirección General de Tributos ha interpretado en muchos de estos supuestos que para determinar si existe actividad económica y, en particular, si el arrendamiento de inmuebles se realiza como tal, se ha de acudir a la normativa del IRPF.

3.- Criterios similares se han mantenido en relación con el régimen especial de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión del TRLIS que si bien no alude expresamente a la actividad económica la referencia a la misma se ha interpretado como implícita en diversas consultas y en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 2012 (RG 2398/2012).

4.- En lo que se refiere a las circunstancias objetivas que el apartado 2 del artículo 27 de la Ley del IRPF califica como determinantes para la existencia de actividad económica en el caso de arrendamiento de inmuebles el Director General de Tributos cita la consulta V2699-13 de 10 de septiembre de 2013 que se remite expresamente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009).

5.- La interpretación efectuada por esta Dirección General de Tributos en relación a la consideración de la actividad económica atendiendo a lo establecido en el artículo 27 de la LIRPF debe ponerse en relación con la reforma introducida en la regulación del Impuesto sobre Sociedades a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que incorporó a esta Ley en el artículo 5 el concepto de actividad económica, sin diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el IRPF, de lo que parece desprenderse que con anterioridad y ante la falta de un concepto específico de actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades era necesaria la remisión al concepto utilizado en el IRPF.

6.- No se comparte la opinión expresada por el TEAR de Valencia en su resolución de que la Ley 23/2005 al hablar de las sociedades que *tengan como actividad económica principal* (el arrendamiento de viviendas), no estaba queriendo restringir los requisitos para acceder al régimen especial, introduciendo uno nuevo que no estaba en el Real Decreto Ley 2/2003, como era que la entidad contara con un empleado con contrato laboral y a jornada completa, y que al contrario, quería ampliar el número de entidades que pudiera acogerse al régimen especial mediante una flexibilización de requisitos, mediante la eliminación de una restricción, como era que la entidad tuviera como objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas, para exigir, simplemente, que la actividad económica principal fuera el arrendamiento de inmuebles. A este respecto es necesario asumir otro posible punto de vista, en el sentido de que según la exposición de motivos de la Ley 23/2005 *“para estimular la realización de esta actividad, se eliminan algunas restricciones que impedían el correcto funcionamiento de este régimen especial y se introducen otros requisitos para dar una mayor coherencia a su aplicación”*. Así, sería posible considerar que para la aplicación de este régimen especial no bastara con que una entidad hiciera constar que tiene por objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas sino que fuera necesario *“como requisito que se introduce para dar una mayor coherencia a su aplicación”* que la entidad se dedicara efectivamente, como actividad principal, al arrendamiento de viviendas, a través de la correspondiente organización de medios materiales y humanos, entendiendo que, al menos en lo que se refiere a esta modificación normativa, el objetivo era asegurar que el régimen especial se aplicara a entidades que efectivamente realicen la actividad económica con el fin perseguido con la creación de

dicho régimen de estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler, sin perjuicio de que junto a ello y como flexibilización del régimen especial se permitiera que además de la actividad económica principal estas entidades pudieran realizar actividades complementarias.

Termina el Director General de Tributos solicitando de este Tribunal Central que declare que el criterio establecido por el TEAR de Cataluña en su resolución de 11 de diciembre de 2015 (RG 08/10959/2013) es el que debe mantenerse en relación con el requisito exigido en el apartado 1 del artículo 53 del TRLIS, en el sentido de que a efectos de determinar si la actividad de arrendamiento de viviendas tiene la consideración o no de actividad económica ha de atenderse al artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y, en particular, a su apartado 2.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO:** Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

*Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.*

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de abril de 2016 esta Sala Primera de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

### **SEGUNDO:**

La cuestión controvertida consiste en determinar si el concepto de actividad económica al que se refiere el apartado 1 del artículo 53 del TRLIS debe cumplir los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

El régimen tributario especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas fue introducido por el Real Decreto Ley 2/2003, de 25 de abril, que añadió un capítulo III en el título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, compuesto por los artículos 68 quater y 68 quinquies, que con la aprobación del TRLIS pasaron a ser los artículos 53 y 54 de esta última disposición legal.

El apartado primero del artículo 68 quater de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, disponía lo siguiente:

Artículo 68 quater. Ámbito de aplicación

*Podrán acogerse al régimen previsto en este “1. Capítulo **las sociedades que tengan por objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español. Esta exclusividad será compatible con la inversión en locales de negocio y plazas de garaje para su arrendamiento, siempre que su valor contable conjunto no exceda del 20 por 100 del valor contable total de las inversiones en vivienda de la entidad.***

*A estos efectos, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2 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”.*

Dicho régimen nace con una finalidad clara de impulso al mercado del arrendamiento de vivienda. Así se deduce, en efecto, de la parte expositiva del Real Decreto Ley 2/2003, a cuyo tenor:

*“En segundo lugar, resulta necesario **impulsar el mercado de arrendamiento de vivienda, para dar respuesta a la acuciante demanda social de contar con un parque asequible de viviendas en alquiler**, para facilitar así la movilidad geográfica de los trabajadores y el acceso a la vivienda de jóvenes e inmigrantes.*

(.....)

*El título II del Real Decreto-ley agrupa las medidas de política de vivienda establecidas para potenciar el mercado de arrendamiento de viviendas en España.*

***Se articula en el Impuesto sobre Sociedades un régimen especial para las entidades cuyo objeto social exclusivo sea el alquiler de viviendas. Se quiere así estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler y dar respuesta a la necesidad social de contar con un parque de viviendas en alquiler, hoy muy limitado.***

***El régimen especial beneficiará a quienes ofrezcan en alquiler viviendas que, por sus dimensiones y precios de alquiler, vayan destinadas a los sectores de poder adquisitivo medio o bajo, y se concreta en una bonificación de la cuota impositiva que resulte de la aplicación del régimen general. De esta bonificación se beneficiarán los rendimientos obtenidos en la actividad de arrendamiento de viviendas y las ganancias derivadas de su enajenación, bajo determinadas condiciones. La bonificación se incrementa en el supuesto de viviendas alquiladas que cumplen un mayor papel social en los términos definidos por la norma, supuesto que se complementa con la tributación de la adquisición de dichas viviendas al tipo super-reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido”.***

El régimen especial ha sufrido a lo largo de su existencia sucesivas modificaciones, entre las que cabe destacar la realizada por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad. Así, la Exposición de Motivos de esta Ley establece:

*(....) El alejamiento con respecto a los niveles de productividad de los países más avanzados representa un serio riesgo para la evolución de la economía española, tanto a largo plazo como de forma más inmediata. A largo plazo, la productividad es el principal determinante del crecimiento económico y su aumento es esencial para garantizar la sostenibilidad futura del Estado del bienestar, especialmente en el marco de envejecimiento de la población al que se enfrenta nuestra sociedad. De forma más inmediata, en el contexto de creciente apertura e integración de la economía española en los mercados europeos e internacionales, el aumento de la productividad es indispensable para absorber los incrementos en los costes de producción y evitar así pérdidas de competitividad que supondrían un freno al crecimiento.*

*Para contribuir a superar las carencias ya reseñadas y afrontar los riesgos señalados, mediante esta Ley se aprueban una serie de reformas de contenido fiscal cuyo objetivo es primar determinadas actividades que tienen efectos beneficiosos sobre la productividad. Así, se limitan las tasas aplicables por actuaciones en los mercados de valores, se estimula la oferta de alquiler de viviendas y se intensifican los apoyos al uso de tecnologías de la información y las comunicaciones en las pequeñas y medianas empresas.*

*El Título I contiene diversas modificaciones de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.*

*(....)*

*En línea con la reforma efectuada en el ámbito de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias, también se modifica el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Para estimular la realización de esta actividad, se eliminan algunas restricciones que impedían el correcto funcionamiento de este régimen especial y se introducen otros requisitos para dar una mayor coherencia a su aplicación. Se mantiene únicamente la bonificación del 85 por 100 de la cuota íntegra para las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas y se suprime la bonificación para las rentas derivadas de su transmisión. Asimismo, con la misma finalidad, resulta oportuno que los notarios y los registradores, en cuanto perceptores de ingresos públicos, colaboren en la promoción pública de estas entidades mediante la no percepción de aranceles, sin que ello tenga una repercusión significativa en sus honorarios.*

De manera que el artículo 53.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en la redacción dada por la Ley 23/2005, dispuso:

#### Artículo 53. Ámbito de aplicación

*Podrán acogerse al régimen previsto en este "1. 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 c) del apartado 2 siguiente.*

*A efectos de la aplicación de este régimen especial, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2. 1 de la Ley 29/ 1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley para los contratos de arrendamiento de viviendas.*

*Se asimilarán a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda”.*

Más adelante, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, adoptó diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la productividad, flexibilizando el régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Establece, en efecto, la Exposición de Motivos de esta Ley:

*(.....) Además, **se flexibilizan los criterios específicos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de arrendamiento de viviendas**, reduciéndose el número mínimo de viviendas requerido y el período de tiempo en que deben mantenerse las mismas en arrendamiento, al tiempo que se suprimen los requisitos de tamaño de las viviendas. Asimismo, se suprime el requisito de tamaño de cada vivienda arrendada.*

La redacción del apartado primero del artículo 53 del TRLIS no se modificó por la Ley 16/2012. Por su parte, la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, mantiene igualmente esta redacción en su artículo 48.1.

De lo expuesto se colige sin dificultad que el régimen tributario especial que se analiza nació con la finalidad de impulsar el limitado mercado de arrendamiento de viviendas existente en nuestro país en aquel momento y conseguir de este modo satisfacer la acuciante demanda social de viviendas en alquiler por los sectores sociales de poder adquisitivo medio o bajo.

La reforma operada en este régimen con la Ley 23/2005 trae causa del alejamiento de la productividad de la economía española de los niveles de los países más avanzados, con las consecuencias que ello supone para el crecimiento económico en el corto y en el largo plazo.

Cabe destacar, por tanto, que el objetivo con el que surge el régimen tributario especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se fue ampliando con el de las sucesivas modificaciones. En efecto, con dicho régimen se busca satisfacer inicialmente una demanda social acuciante de viviendas en alquiler para los sectores sociales más desfavorecidos. Más tarde, la situación económica aconseja modificarlo con un objetivo adicional de impulso a la productividad.

Así, la evolución de los objetivos perseguidos con el régimen tributario especial que se analiza constituye, a juicio de este Tribunal Central, un elemento clave para interpretar los cambios legislativos acaecidos. En este sentido, siendo la finalidad inicial y exclusiva del régimen satisfacer la demanda social de un parque asequible de viviendas en alquiler, no es extraño que la norma reservara dicho régimen a las entidades exclusivamente dedicadas al arrendamiento de viviendas y que se despreocupara de exigir de modo expreso que tal arrendamiento constituyera una genuina actividad económica. Ciertamente, para conseguir la finalidad pretendida,

resultaba indiferente que el arrendamiento se realizara o no como verdadera actividad económica o, dicho con otras palabras, lo mismo daba que el arrendamiento lo llevara a cabo una entidad que ordenara por cuenta propia los factores de producción, materiales y humanos, para intervenir en la distribución de los servicios, que una entidad de mera tenencia de bienes.

La Ley 23/2005, de 18 de noviembre, introduce modificaciones en el régimen especial en aras de una mayor productividad de la economía española. Por tanto, la modificación en el tiempo del régimen especial y en particular de su concreto ámbito de aplicación -desde las sociedades cuyo objeto social exclusivo es el arrendamiento de viviendas a las sociedades cuya actividad económica principal es dicho arrendamiento-, no debe interpretarse, como parece sugerir el TEAR de Valencia, únicamente desde una perspectiva de flexibilización progresiva de los requisitos para acogerse al régimen, flexibilización que se justificaría ciertamente para incrementar el parque de viviendas en alquiler y que se pone de manifiesto, en efecto, si se comparan las distintas redacciones de los preceptos que regulan aquél, sino que ha de entenderse también desde la óptica del decidido impulso a la productividad pretendido de modo expreso por el legislador. El término productividad aplicado a la economía hace referencia a la relación entre lo producido y los medios que se han empleado para conseguirlo (mano de obra, materiales, energía, etc). Pues bien, desde este último punto de vista resulta razonable pensar que con la reforma operada por la Ley 23/2005 el legislador haya pretendido no sólo incrementar el parque de viviendas en alquiler sino también, en pro de una mayor productividad de la economía española, que los citados servicios de arrendamiento de viviendas sean prestados del modo más eficaz posible, esto es, por sociedades que realizan una verdadera actividad económica.

Por tal razón, a nuestro juicio, una interpretación literal y finalista del artículo 53.1 del TRLIS permite concluir que dicho precepto exige expresamente que el arrendamiento de viviendas se ejerza como actividad económica, no pudiendo acogerse a él las sociedades de mera tenencia de bienes que se limitan a obtener rentas pasivas de dicho arrendamiento.

### **TERCERO:**

Una vez concluido que para poder acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas el artículo 53.1 del TRLIS, en la redacción dada por la Ley 23/2005, exige que dicho arrendamiento se realice como actividad económica, no pudiendo acogerse a él las sociedades de mera tenencia de bienes que se limitan a obtener rentas pasivas de dicho arrendamiento, resta analizar si han de cumplirse los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

El artículo 27 de la Ley 35/2006, del IRPF, en su redacción anterior a 1 de enero de 2015, dispone lo siguiente:

#### Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas

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

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

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

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

El TEAR de Valencia considera que una interpretación histórica y finalista del artículo 53.1 del TRLIS conduce a la conclusión de que no deben concurrir los requisitos del artículo 27.2 de la Ley del IRPF, exigidos para que el arrendamiento de inmuebles se entienda ejercido como actividad económica, para que una entidad pueda acogerse al régimen especial. En su opinión, la evolución histórica del régimen especial desde su redacción originaria hasta la ofrecida por la Ley 16/2012 pone de manifiesto que la intención del legislador ha sido siempre la de crear un régimen de incentivo fiscal para estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler, de forma que, con ese objetivo, las modificaciones posteriores han ido dirigidas fundamentalmente a eliminar restricciones que impedían el correcto funcionamiento de este régimen especial y a flexibilizar los criterios para su aplicación. No encaja, según el TEAR de Valencia, en este marco de flexibilización de criterios y eliminación de restricciones una interpretación del artículo 53.1 del TRLIS que exija la presencia de local y empleado para que el arrendamiento se entienda realizado como actividad económica y la entidad, por ende, pueda acogerse al régimen especial, cuando resulta que en su redacción originaria el régimen especial no exigía tales requisitos. Considera, además, el TEAR de Valencia que el artículo 53.1 del TRLIS no remite en ningún momento al artículo 27.2 de la Ley del IRPF.

Frente a la tesis sostenida por el TEAR de Valencia, compartida por el TEAR de Galicia, este Tribunal Central se remite, por un lado, a lo expuesto en el antecedente de hecho anterior, en el que se recordaba que el régimen especial, nacido con la finalidad de estimular el mercado del arrendamiento de vivienda, ha sufrido modificaciones encaminadas a impulsar la productividad de la economía introduciéndose lo que le legislador califica expresamente como "otros" requisitos, de lo que se colige que su evolución no puede entenderse sólo como una simple flexibilización de condiciones para acceder al mismo sino que está determinada también por la voluntad del legislador de que las entidades que se acojan al régimen ejerzan una verdadera y efectiva actividad económica de arrendamiento.

Por otro lado, el hecho de que el artículo 53.1 del TRLIS no contenga remisión alguna al artículo 27.2 de la Ley del IRPF no impide, en opinión de este Tribunal Central, que los criterios contenidos en este último precepto deban tenerse en cuenta para discernir si el arrendamiento de viviendas, en tanto que actividad económica principal a desarrollar por las entidades que desean acogerse al régimen especial, constituye ciertamente una actividad económica. Y es que una interpretación sistemática e integradora de las normas sólo puede conducir a dicha conclusión. Como bien señala el Director General de Tributos en su escrito de alegaciones, en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades existen muchas referencias al concepto de actividad económica en las que no consta una remisión expresa a la normativa del IRPF o a otras normas para determinar qué se entiende por tal, al igual que sucede en

el presente caso del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Ya lo señalaba también este Tribunal Central en su resolución de 30 de mayo de 2012 (RG 2398/2012) :

*Conviene subrayar que si bien en el Impuesto sobre Sociedades no hay ningún precepto específico para determinar cuando estamos ante el ejercicio de actividades empresariales o de explotaciones económicas, lo que obliga, como en todos aquellos casos en que nuestras normas utilizan conceptos jurídicos indeterminados, a analizar las circunstancias concurrentes en cada caso (en el sentido de determinar que si se trata o no de actividades que suponen la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado), no es menos cierto que **la exigencia de este requisito de las “actividades económicas” para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, no resulta en modo alguno excepcional o ajeno a este Impuesto, ni ligado exclusivamente a las sociedades transparentes o patrimoniales, como parece entender el TEAR. Así, pueden traerse a colación los siguientes ejemplos:***

*- La **deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**, la cual requiere, tanto para los elementos patrimoniales transmitidos como para aquellos en los que se materialice la reinversión, su afectación a “actividades económicas”.*

*- El régimen especial de entidades, precisamente, dedicadas al arrendamiento de viviendas, requiere que tales sociedades tengan como actividad principal el arrendamiento de viviendas.*

*- Dentro de la **regulación especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores** y cambio de domicilio social de una sociedad europea o cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, se exige, en las aportaciones no dinerarias de elementos patrimoniales distintos de acciones o participaciones sociales pro contribuyentes del IRPF, que estén afectos a actividades económicas.*

*- Y una norma de reciente introducción, la disposición adicional undécima del TRLIS, que regula una **libertad de amortización**, requieren que las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, estén afectos a actividades económicas.*

Pues bien, las resoluciones de este Tribunal Central concernientes a estas situaciones han acudido, con el objetivo de dotar a nuestro ordenamiento de la imprescindible seguridad jurídica, a una interpretación sistemática de las normas y han concluido con la aplicación en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades del concepto de actividad económica contemplado en la Ley del IRPF y, en particular, del apartado 2 de su artículo 27.

Así, por ejemplo, aunque el objetivo de la resolución anteriormente citada, de 30 de mayo de 2012 (RG 2398/2012), dictada en unificación de criterio, era analizar si el tipo de gravamen reducido establecido en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión era aplicable a entidades que no realizaban actividades económicas, no puede perderse de vista que el supuesto de hecho contemplado en ella era una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles que no cumplía los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que dicho arrendamiento fuera considerado actividad económica. Pues bien, la citada resolución, referida a unos períodos impositivos en los que ya había sido derogado el régimen de sociedades patrimoniales, señalaba lo siguiente:

*Conviene insistir en que lo determinante para que este Tribunal Central adoptase en su día y corrobore ahora el criterio de la improcedencia de aplicar a las entidades de mera*



tenencia el tipo reducido de gravamen de las empresas de reducida dimensión, no lo es el tipo o naturaleza de la entidad, sino el hecho de que por las mismas no se desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y sólo en este sentido se les negó el carácter de “empresa”, pues para gozar del régimen de “empresas” “de reducida dimensión”, además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de “negocios”, es preciso cumplir otro, el esencial pues constituye el eje sobre el que pivota su aplicación: que se trate de “empresas”, esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas (que suponen en todo caso la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado) circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto concreto. **Así, tratándose de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles**, y con total independencia respecto de lo que sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido (no en vano el artículo 5.1 de su Ley reguladora, la Ley 37/1992, al definir el concepto de empresarios o profesionales subraya que lo hace exclusivamente “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley”), **en la normativa del IRPF se establecen los requisitos para determinar si se trata de rendimientos de actividades económicas o, por el contrario, del capital inmobiliario.**

En la resolución de 15 de septiembre de 2010 (RG 6901/2008), concerniente a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), se ha dicho que no se admite como base sobre la que dotar dicha Reserva los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles cuando éste no es calificable como “actividad económica” al no disponer la sociedad de local ni de empleado.

Del mismo modo, en la resolución de 30 de abril de 2009 (RG 3060/2008) dijimos que no se entendía válidamente materializada la RIC en la adquisición de unas viviendas destinadas al alquiler al no efectuar la sociedad la necesaria ordenación por cuenta propia de medios de producción por no disponer ni de local ni de empleado. Igualmente, la resolución de 7 de abril de 2010 (RG 4305/09) considera aplicable en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades el artículo 25 de la Ley 40/1998, del IRPF.

En relación con el incentivo constituido por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la resolución de este Tribunal Central de 17 de marzo de 2010 (RG 4559/09) dispuso:

*De forma genérica una actividad se califica como de actividad económica siempre que suponga la ordenación por cuenta propia de los factores de producción al objeto de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado con ánimo de lucro y, en concreto, **en lo referente a la actividad de arrendamiento de inmuebles, el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (Ley 40/1998) establece cuándo se considera que la compraventa o arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica, precepto perfectamente aplicable en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, tal como ha indicado este Tribunal Central en numerosas ocasiones, entre ellas la de 3 de abril de 2008 (R.G. 3915/06) y 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/06).***

Así el artículo 25 de la Ley 40/1998 establece:

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

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

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

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa."

La finalidad con la que fue dictado dicho precepto, reiteradamente expuesta por la Dirección General de Tributos en la práctica totalidad de las muchas contestaciones a consultas referidas a esta cuestión, es aplicable tanto para el IRPF como para otros impuestos; así, se indicó que "la finalidad de este artículo es 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), afirma que "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."**

Debe señalarse que la aplicabilidad de los requisitos señalados en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF al concepto de actividad económica contemplado en el artículo 53.1 del TRLIS ha sido confirmada por diversos Tribunales Superiores de Justicia en múltiples sentencias.

Así, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en su sentencia de 22 de diciembre de 2014 (Rec. nº 15129/2014), contemplando un supuesto en el que la entidad que pretendía acogerse al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas no había aportado justificantes de que el arrendamiento tuviera la consideración de actividad económica de acuerdo con los requisitos exigidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 (local destinado al ejercicio de la actividad y personal contratado a jornada completa, dispuso lo siguiente[1]:

Pues bien, partiendo de que el régimen especial al que se acoge la demandante es, ciertamente, el de arrendamiento de viviendas, recordemos que el artículo 53 TRLIS, en la redacción aplicable, dispuso lo siguiente: " 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 c) del apartado 2 siguiente (.....).

Y, entonces, **lo que resta por definir es qué debe entenderse por actividad económica y cómo deben constatarse sus elementos señalando, a tal efecto, que esta concurrencia de actividad económica es exigencia idéntica al régimen de empresas de reducida dimensión particular sobre el que esta Sala, reiteradamente, ha hecho aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley**

**del Impuesto sobre la Renta** . En nuestra sentencia de 22/3/14 (recurso 15388/13 ) analizábamos la exigencia de actividad económica, bien que para empresas de reducida dimensión, destacando que <<la única cuestión controvertida en este proceso es si para la aplicación del régimen especial de "empresas de reducida dimensión" de los arts. 108 y ss. TRLIS se requiere que esas "empresas" desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, lo que supone en todo caso la organización de medios humanos y materiales, o lo que es lo mismo, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado, como sostiene la Administración del Estado, o si por el contrario no es necesario ese requisito y basta con que esa "empresa" sea una persona jurídica que tribute por el IS con una cifra de negocios inferior a la establecida en el art. 108 TRLIS , como defiende la entidad recurrente, dedicada a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles>>. En efecto, asiste la razón a la demandante en que se trata de régimen especiales diferentes; pero, sin embargo, el desarrollo de la actividad económica es el mismo, sobre todo a partir de la dicción del artículo 53 TRLIS antes transcrito. Y, sobre todo ello, añadíamos que <<sobre esta cuestión, y sobre la vigencia del criterio tradicional del TEAC de no aplicar ese régimen especial a las entidades de mera tenencia de bienes que no desarrollan ninguna actividad empresarial o actividad económica en el sentido antes dicho --como la aquí recurrente- ya se ha pronunciado este Tribunal en la reciente sentencia de 16 de octubre de 2013 ( JT 2013, 1676 ) , dictada en el recurso 15675/2012 , en la que dijimos:

" Comparte esta Sala el criterio expuesto en la anterior resolución [se refiere a la resolución del TEAC número 00/2398 /2012, de 30 de mayo de 2012, resolviendo un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio] , que es el que siguen otros Tribunales como la Audiencia Nacional, y no solo en la sentencia de 23 de diciembre de 2010 que cita el TEAC en su acuerdo de 30 de mayo de 2012 sino también en las de 26 de mayo de 2011 (Recurso número 285/2008), en la de 18 de octubre de 2012 (Recurso número 338/2009), o en la más reciente de 3 de mayo de 2013. Y el que siguen otros Tribunales en sentencias posteriores a las que reseña la actora en su escrito de demanda, como son las sentencias dictadas por el TSJ de Andalucía de 7 de septiembre de 2007 y de Canarias 28 de octubre de 2008.

Nos encontramos pues ante una sociedad de mera tenencia, y al margen de que ya esté derogado el régimen de transparencia fiscal y el especial de sociedades patrimoniales, lo cierto es que careciendo la entidad actora de una ordenación por cuenta propia de recursos humanos y materiales, para intervenir en la producción de bienes y distribución de servicios -no siendo discutidos estos extremos-, no puede disfrutar del beneficio fiscal pretendido.

(. . .)

Por todo ello, el recurso ha de ser desestimado ".

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid se pronuncia igualmente en pro de acudir al artículo 27 de la Ley 35/2006, del IRPF, para determinar si existe actividad económica y poder, en consecuencia, beneficiarse del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Así, en su sentencia de 22 de julio de 2015 (Rec. nº 1939/2012) dispone lo siguiente[2]:

(.....) El art. 53. 1 determina:

"Artículo 53.Ámbito de aplicación

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 c) del apartado 2 siguiente."*

Es decir, **para poderse beneficiar del régimen fiscal** más beneficioso para el sujeto pasivo **es necesario que**, además de cumplir con los requisitos exigidos en el apartado segundo de ese precepto, **se desarrolle una actividad económica que, con carácter principal constituya el arrendamiento de inmuebles y haciendo una interpretación integradora del ordenamiento jurídico debemos acudir para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella al art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que señala:

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

(...)

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

*a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*

*b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa ."*

**A falta de un precepto similar en la Ley del Impuesto sobre Sociedades cabe acudir a dicho artículo para determinar si se ejerce realmente una actividad económica, en el caso de que la actividad desarrollada sea el arrendamiento de inmuebles, ya que la interpretación de las normas tributarias ha de ser integradora y coherente** y así se ha aplicado por esta misma Sala en supuestos similares al que nos ocupa, como en el recurso 257/2013, de esta misma ponente.

En consecuencia, el cumplimiento de los dos requisitos establecidos en el precepto transcrito es necesario y sería suficiente con el incumplimiento de uno de ellos para que se entendiese que el arrendamiento no se realiza como actividad empresarial. Ello es así porque es necesario establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda considerarse como una actividad económica, que acredite que se cuenta con una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

La conclusión alcanzada por el TSJ de Madrid en la sentencia parcialmente transcrita es utilizada como un argumento más que justifica la necesidad de realizar una actividad económica para poder acogerse al régimen especial de las empresas de reducida dimensión en muchas sentencias posteriores de dicho Tribunal de Justicia: de 21 de septiembre de 2015 (Rec. nº 514/2013), de 2 de octubre de 2015 (Rec. nº 628/2013), de 20 de octubre de 2015 (Rec. nº 718/2013), de 19 de enero de 2016

(Rec. nº 1073/2013), de 18 de marzo de 2016 (Rec. nº 175/2014), de 21 de abril de 2016 (Rec. nº 244/2014) y de 28 de abril de 2016 (Rec. nº 461/2014).

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares en sus sentencias de 10 de junio de 2013 (Rec. nº 509/2012), de 24 de junio de 2013 (Rec. nº 519/2012), de 30 de julio de 2013 (Rec. nº 378/2012), de 10 de diciembre de 2013 (Rec. nº 543/2012), y de 17 de diciembre de 2015 (Rec. nº 516/2012), se ha manifestado también en igual sentido. En estos recursos se debatía la posible aplicación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión a entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles que no realizaban dicho arrendamiento como actividad económica al no cumplir los requisitos del artículo 25.2 del RD Legislativo 3/2004, TRLIRPF, o del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, LIRPF. El TSJ concluye que la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión exige el ejercicio de una actividad económica, resultando relevante que a tal conclusión llega precisamente interpretando la expresión "actividad económica" utilizada por el artículo 53.1 del TRLIS, en los términos previstos en los artículos 25.2 del TRLIRPF o 27.2 de la Ley 35/2006, LIRPF.

Señala, en efecto, el TSJ de Baleares en su sentencia de 10 de junio de 2013 (Rec. nº 509/2012):

(.....)

El artículo 53 TRLIS regula el régimen especial de las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Debe destacarse que el objeto de la entidad recurrente es el alquiler de inmuebles en general. El precepto determina que:

**" 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 c) del apartado 2 siguiente.**

*A efectos de la aplicación de este régimen especial, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el art. 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley para los contratos de arrendamiento de viviendas.*

*Se asimilarán a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda.*

*2. La aplicación del régimen fiscal especial regulado en este capítulo requerirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:*

*a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea en todo momento igual o superior a 10.*

b) Que la superficie construida de cada vivienda no exceda de 135 metros cuadrados.

c) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos siete años. Este plazo se computará:

1º 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.

2º En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por ella.

El incumplimiento de este requisito implicará, para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido. Junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

d) Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan.

e) En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) anterior, tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el art. 54.1 de esta Ley.

3. La opción por este régimen deberá comunicarse a la Administración tributaria. El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al régimen.

4. Cuando a la entidad le resulte de aplicación cualquiera de los restantes regímenes especiales previstos en este Título VII, excepto el de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional y el de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero,

*no podrá optar por el régimen regulado en este capítulo, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente.*

*Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el art. 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".*

**A partir del tenor literal del artículo transcrito se colige** que tales entidades deben tener por objeto social el arrendamiento de viviendas, sino **que se exigen una serie de requisitos denotados del ejercicio efectivo de esta actividad económica.**

**Para interpretar el significado de "actividad económica", referente al arrendamiento de inmuebles, y en ausencia del desarrollo del concepto en el TRLIS, debemos acudir a la regla hermenéutica sistemática,** ya que el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (TRLIRPF), en concreto el apartado segundo, establece que:

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

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

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

*a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.*

*b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".*

Por consiguiente, la Administración tributaria no ha hecho uso de la analogía, sino de las reglas hermenéuticas, a fin de determinar que los beneficios fiscales destinados a las empresas de reducida dimensión requieren el ejercicio de una actividad económica por las mismas, en el sentido expresado, para el arrendamiento de inmuebles, en el artículo 25.2 TRLIRPF.

Por tanto, la Sala considera que es acertada la apreciación de la resolución administrativa en cuanto a que no cabía considerar acreditado que la entidad actora cumpliera con los requisitos para acogerse al régimen tributario especial.

La parte anteriormente transcrita de la sentencia del TSJ de Baleares se contiene literalmente en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 2

de octubre de 2015 (Rec. nº 498/2012), relativa también a un supuesto en el que se debatía la aplicación de los incentivos del régimen especial de las empresas de reducida dimensión a una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles.

**CUARTO:** Para concluir, debe hacerse mención a la incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 1 de enero de 2015, del concepto de actividades económicas. Así lo anuncia, en efecto, el Preámbulo de la Ley:

*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.*

Así, el artículo 5.1 de la Ley 27/2014, dispone:

**Artículo 5. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial**

*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.

(.....)”.

Esta redacción no presenta diferencias relevantes respecto de la contenida en el artículo 27 de la Ley 35/2006 que, a partir de 1 de enero de 2015, establece:

Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas

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

(.....)

*2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.*



Las propias palabras empleadas por la Ley 27/2014 en su Preámbulo permiten considerar, a juicio de este Tribunal Central, que la expresión “actividad económica” utilizada en el Impuesto sobre Sociedades antes de la entrada en vigor de la citada norma debía ser entendida en los términos empleados para dicha expresión por la normativa reguladora del IRPF.

Es decir, el hecho de que la definición de actividad económica que incorpora la Ley 27/2014 en su articulado no difiera de modo relevante de la contenida en la Ley 35/2006 y que tal incorporación se haga porque resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y que es el que grava por excelencia tales rentas, contenga una definición al respecto, permiten concluir que con anterioridad a la Ley 27/2014 el concepto de “actividad económica” empleado en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades necesariamente debía ser interpretado conforme dispone la normativa del IRPF. Y es que no tendría ningún sentido que el legislador hubiera permitido un vacío legal renunciando a definir el concepto de “actividad económica” en el Impuesto sobre Sociedades, impuesto que, como dice el Preámbulo de la Ley 27/2014, no sólo tiene por finalidad gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas sino que, por ende, es el impuesto que grava por excelencia tales rentas, si no fuera porque tal concepto ya estaba definido en otro impuesto directo que, aún recayendo sobre personas físicas, grava también las rentas empresariales, como es el IRPF. La constatación de la incorporación a la Ley 27/2014 de un concepto de “actividad económica” sin diferencias relevantes respecto al contemplado en el IRPF conduce a la conclusión de que dicho concepto debía ser entendido hasta entonces en los términos como estaba regulado en las leyes del IRPF. A idéntica conclusión conduce una interpretación sistemática e integradora del ordenamiento jurídico conforme a lo señalado en los artículos 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria y 3.1 del Código Civil..

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 11 de abril de 2016, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, acuerda unificar criterio en el sentido siguiente: el concepto de actividad económica al que alude el apartado 1 del artículo 53 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), debe cumplir los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que resulte de aplicación el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y, por tanto, la bonificación en cuota prevista en él.

---

[1] Es nuestra la negrita del segundo párrafo.

[2] La negrita es nuestra

