

LA CONSIDERACIÓN DEL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA. ANÁLISIS TÉCNICO Y DE CONSTITUCIONALIDAD

Javier Luis de Miguel Marqués

Asesor Fiscal y Contable

*Responsable de difusión interna de actualidad normativa
tributaria en Grup Gestió (Girona)*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

EXTRACTO

Dadas las particulares características del arrendamiento de inmuebles, cuyos rendimientos son susceptibles de adoptar dos naturalezas tributarias diferentes, como son los rendimientos del capital y los rendimientos de actividades económicas, nos planteamos si los criterios que el legislador del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades emplea para sistematizar esta distinción son, en primer lugar, adecuados y coherentes desde el punto de vista jurídico en el marco de las definiciones que otras ramas del Derecho emplean para definir una actividad económica; en segundo lugar, si dichos criterios contribuyen con eficacia a los objetivos pretendidos por la voluntad del legislador a la hora de diseñarlos; y por último, si estos criterios son conformes a una serie de principios constitucionales básicos, tanto a nivel general (seguridad jurídica), como en el ámbito de los derechos fundamentales y libertades públicas previstos en la Constitución, especialmente por lo que respecta al deber de contribuir, núcleo y fundamento del sistema tributario, así como respecto a la autonomía de organización económica del empresario.

Palabras claves: arrendamiento, seguridad jurídica, autonomía calificadora e igualdad.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 01-03-2016

THE CONSIDERATION OF PROPERTY RENTAL AS AN ECONOMIC ACTIVITY IN DIRECT TAXATION. TECHNIC AND CONSTITUTIONAL ANALYSIS

Javier Luis de Miguel Marqués

ABSTRACT

Given the especial characteristics of property letting, which earnings can be considered as capital profits, as well as business profits, this article deals with the evaluation of the criteria that legislator of personal income tax and business income tax, firstly in the sense that how adequate and coherent these criteria are, in the scheme of the definitions of economic activity given by other law branches; secondly, whether these criteria contribute effectively to the goals established by the legislator in connection to the main principles of the Spanish taxation; and finally, whether these criteria are according to a series of main constitutional principles, at a general level (legal security), and in the scope of fundamental rights established by the Spanish Constitution, specially what concerns to the duty of contributing, core of the tax system, and to the business organization autonomy.

Keywords: property letting, legal security, qualifying autonomy and equality.

Sumario

1. Origen y evolución de la norma recogida actualmente en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS
 - 1.1. Breve introducción histórica del precepto
 - 1.2. La reforma fiscal vigente a partir del ejercicio 2015
2. El concepto de actividad económica en la LIRPF y en otras normas jurídicas
3. Alcance e interpretación de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS
 - 3.1. Alcance fiscal de la calificación de actividad económica
 - 3.2. La interpretación del artículo 27.2 de la LIRPF. El asunto de la «estructura organizativa mínima»
4. La posible inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS (I)
 - 4.1. Pronunciamientos previos del Tribunal Constitucional e introducción a la cuestión en el ámbito de la Ley General Tributaria
 - 4.2. La posible colisión entre los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS y el artículo 9.3 de la CE
5. La posible inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS (II)
 - 5.1. Alcance e interpretación del artículo 31.1 de la CE
 - 5.2. La posible colisión entre los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS y el artículo 31.1 de la CE
6. La posible inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS (III)
 - 6.1. Alcance e interpretación del artículo 38 de la CE
 - 6.2. La posible colisión entre los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS y el artículo 38 de la CE
7. Conclusión y propuestas de reforma
 - 7.1. Conclusión
 - 7.2. Propuestas de reforma

1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA NORMA RECOGIDA ACTUALMENTE EN LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS

1.1. BREVE INTRODUCCIÓN HISTÓRICA DEL PRECEPTO

El precepto objeto del presente estudio tiene su origen en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), siendo inexistente en las anteriores regulaciones de este impuesto con la estructura tal como la conocemos hoy (así, en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, solamente se hacía referencia, por un lado, a los rendimientos derivados del arrendamiento y, por otro, a los rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales). Así, establecía el derogado artículo 40.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio:

«2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, 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 el desempeño de aquella se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral».

Una primera restricción adicional a estas condiciones la encontramos en la dición de los también derogados artículos 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF, que, además de modificar la expresión del apartado b), añaden al requisito de persona empleada, la condición de que el contrato laboral sea a jornada completa:

«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*».

Por último, la actualmente vigente Ley 35/2006 (en adelante, LIRPF), en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2014, además de la anecdótica reenumeración del artículo que contiene dicho precepto (que pasa a ser el art. 27.2), introduce otra modificación, excluyendo del cumplimiento de los citados requisitos a la actividad de compraventa de inmuebles, y limitando por tanto el alcance del precepto a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

«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 aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

1.2. LA REFORMA FISCAL VIGENTE A PARTIR DEL EJERCICIO 2015

Valga decir, por último, que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, ha introducido una modificación en la redacción del artículo 27.2 de la LIRPF, el cual, con efectos desde el 1 de enero de 2015, queda redactado como sigue:

«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».

Y como gran novedad, el artículo 5.1 de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), transcribe, para este impuesto, lo establecido por la ley del IRPF. Así, dicho precepto establece:

«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».

Es decir, la reciente reforma introducida suprime, por un lado, el requisito del local afecto y por otro, se ha dado carpetazo a las dificultades interpretativas derivadas de la extrapolación de dicho precepto a la otra figura impositiva directa por excelencia de nuestro sistema tributario, el

Impuesto sobre Sociedades, por cuanto se han extendido a este los efectos del artículo 27.2 de la LIRPF, otorgando un tratamiento homogéneo a la definición de actividad económica de arrendamiento de inmuebles en ambos impuestos.

2. EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LA LIRPF Y EN OTRAS NORMAS JURÍDICAS

Como primera idea, valga aclarar que, dado que la posesión de inmuebles a menudo implica una manifestación de ahorro personal, los rendimientos que de ellos se obtengan no siempre tienen que tener la consideración conceptual de rendimientos procedentes de una actividad económica, sino que también pueden tener la consideración de rendimientos del capital inmobiliario. Por tanto, a diferencia de otro tipo de actividades, que solo pueden tener la consideración de económicas, el arrendamiento de inmuebles es susceptible de ser considerado de dos maneras distintas, pues no siempre quien la realiza tiene la consideración fiscal de empresario, sino que en ocasiones simplemente existe la pura tenencia de bienes inmuebles, o bien su gestión sin que pueda considerarse que exista una mínima ordenación de factores productivos. Pero veamos, en primer lugar, qué se entiende por actividad económica en diversas fuentes del Derecho español.

Por un lado, el artículo 27.1 de la LIRPF define los rendimientos de actividades económicas como «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», definición casi idéntica a la que encontramos en el artículo 5.1 de la LIS, que establece que «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».

Por otro, el artículo 5.Uno c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), considera que tendrán la reputación de empresarios, a efectos del impuesto, «quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

A su vez, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 79.1, afirma que «se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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». Y en su artículo 78.1 establece que «El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacio-

nal, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto». Afirmación que queda complementada por lo establecido en su artículo 80, donde, lejos de indicar factores objetivos para la prueba de la realización de una actividad económica, establece que «el ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código de Comercio».

Por último, fuera del ámbito del Derecho tributario encontramos, por un lado, que el Código de Comercio no hace referencia a un concepto abstracto de actividad económica, sino que define al comerciante, figura diferente a la de empresario, en tanto que más específica que esta, en el apartado primero de su artículo 1, como «los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente». Y en su artículo 3 enuncia una presunción de realización de actividad económica, «desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil».

Y, por otro lado, la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo define, en el primer párrafo del artículo 1.1, al trabajador autónomo como «las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena». Además, a partir del 1 de enero de 2017, a este párrafo se le añade en virtud de la redacción dada al mismo por la Ley 27/2011, de 1 de agosto, el siguiente inciso: «Esta actividad autónoma o por cuenta propia podrá realizarse a tiempo completo o a tiempo parcial».

Por todo ello, puede deducirse que el concepto de actividad económica queda sujeto a definiciones diversas, en ocasiones contradictorias, y que en el caso de las normas fiscales, se caracterizan por una significativa estanqueidad en función del tributo al que se refieran. Así, por ejemplo, se podría ser empresario a efectos de IVA, pero no de IRPF o de Impuesto sobre Sociedades.

Lo que sí es cierto es que los actuales redactados de la LIRPF y de la LIS son los únicos que condicionan el ejercicio de una determinada actividad económica al cumplimiento de una serie de requisitos concretos. Si bien es cierto que con la redacción vigente de dichos artículos desde 1 de enero de 2015, se concilia mejor su contenido con el del apartado primero del mismo artículo, ya que este establece que la ordenación podrá ser «de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos», así como que el rendimiento debe proceder «del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores», ello no quiere decir que se concilie perfectamente, pues mientras que el artículo 27.1 de la LIRPF permite la ordenación «de uno solo de estos factores», el apartado 2 del mismo artículo admite, con carácter obligatorio, la ordenación concreta de uno de ellos, en este caso el factor trabajo. Y todo ello no priva, como decimos, que la definición que realizan el artículo 27.2 de la LIRPF y el artículo 5.1 de la LIS de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles es una definición *sui generis*, que no cuenta con parangón, dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

3. ALCANCE E INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS

3.1. ALCANCE FISCAL DE LA CALIFICACIÓN DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

No podemos obviar el alcance de lo establecido en el artículo 27.2 de la LIRPF y el artículo 5.1 de la LIS, pues sus consecuencias no se limitan al ámbito de dichos impuestos. Al establecer dichos artículos una definición específica de actividad económica aplicable a un concreto sector de actividad, sus consecuencias se extienden, para dicho sector, a todos los aspectos tributarios que emplean como base dicha definición, precisamente porque la estanqueidad del concepto de actividad económica no es absoluta, y en ciertos tributos existe una remisión, en este caso, a la normativa del IRPF.

Comenzando por la incidencia en el propio IRPF, el tratamiento del arrendamiento de inmuebles como rendimiento de actividades económicas comporta algunas particularidades significativas respecto de su consideración como rendimientos del capital inmobiliario, que describimos someramente a continuación:

- Inaplicación de la reducción del 60% en el rendimiento neto por el arrendamiento de viviendas, recogido en el artículo 23.2 de la LIRPF.
- Mayor amplitud en la deducibilidad de gastos (por ejemplo, los gastos de financiación y de reparación dejan de estar topados al rendimiento íntegro).
- Obligación de llevanza de libro registro de ingresos y ventas, o contabilidad de acuerdo con lo establecido en el artículo 33 del Código de Comercio según la actividad determine su rendimiento con arreglo al método de estimación directa simplificada o normal.
- Obligación de presentar, trimestralmente, el modelo 130, correspondiente al pago fraccionado del rendimiento de actividades económicas en estimación directa del IRPF.
- Imposibilidad de aplicar los conocidos como «coeficientes de abatimiento» en el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles con una determinada antigüedad.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, la consideración como empresario de todos aquellos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 5.1 de la LIS conlleva fundamentalmente su acceso a la aplicación del régimen especial de incentivos del capítulo XI del título VIII de la LIS, relativo a las entidades de reducida dimensión.

Pero el alcance de esta distinción puede reportar sus efectos más negativos para el contribuyente precisamente fuera del ámbito del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. Así, en aquellas comunidades autónomas donde exista tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio o por el

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las consecuencias de la consideración o no del arrendamiento de inmuebles como actividad económica pueden tener unas consecuencias muy importantes para la tesorería del contribuyente. Así, el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), establece que estarán exentos «los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que esta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. [...] Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Nuevamente, el artículo 11 de la LIP se refiere a los requisitos establecidos por la LIRPF, cuando afirma que «los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible siempre que aquella se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio». Es decir, es clara la referencia que hace a la LIRPF la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, para vincular directamente la exención de los elementos afectos o participaciones en sociedades cuya actividad sea la de arrendamiento de inmuebles al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF.

En cuanto a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (en adelante, LISD), en su artículo 20.2 c) regula la reducción del 95% en caso de transmisión del patrimonio empresarial, de manera que «en los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, *a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio*». E igualmente, «en los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante *a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio*» (la cursiva es nuestra).

Es decir, puesto que la LISD se remite a la consideración de elementos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio para poder aplicar los beneficios fiscales a la transmisión lucrativa (*inter vivos* o *mortis causa*), lógicamente está supeditando la aplicación de los mismos al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF. Con ello, los contribuyentes residentes en las comunidades autónomas que, sin perjuicio de sus peculiaridades propias de la normativa autonómica al respecto, conservan operativo el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pueden ver significativamente alterada su tributación por estos tributos.

Por su parte, y pasando ahora a la fiscalidad indirecta, el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado

de Valores (anteriormente art. 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores), regula el régimen fiscal de la transmisión de valores, estableciendo que quedan sujetas a tributación las transmisiones de valores en que «se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos», extremo que se presumirá:

«a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España *que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales*, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España *que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales*, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella».

Como se puede ver, la delimitación del concepto de actividad económica resulta de vital importancia para determinar el régimen fiscal de la tenencia y transmisión de patrimonio inmobiliario, o de valores representativos de la participación en entidades que lo ostenten. Y, sobre todo, es importante que el contribuyente pueda conocer, *a priori*, si su actividad puede tener o no la calificación fiscal de económica, dados los efectos perjudiciales que le podría reportar una regularización administrativa de la situación.

3.2. LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 27.2 DE LA LIRPF. EL ASUNTO DE LA «ESTRUCTURA ORGANIZATIVA MÍNIMA»

En el análisis de la doctrina administrativa y la jurisprudencia de la jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que respecta a la interpretación del artículo 27.2 de la LIRPF, podemos distinguir dos etapas claras: una primera, que podríamos denominar «estricta» o de interpretación restrictiva y extensión de lo dispuesto en el artículo 27.2 de la LIRPF al Impuesto sobre Sociedades, y que abarca aproximadamente hasta el año 2010, y una segunda, que podríamos denominar «flexible». En la primera etapa, la interpretación literal y restrictiva de la norma tiene un claro carácter monolítico e indiscutible. En ella, al mismo tiempo que se empleaba dicha interpretación restrictiva, se iban definiendo criterios respecto de las características, no descritas pero implícitas en el literal del precepto, que debían reunir tanto el local afecto como la persona contratada, a fin de dar por cumplidos los requisitos fijados legalmente.

Las líneas interpretativas de la primera etapa se recogen desde las primeras consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) referentes a este precepto. Así las Consultas de 3 de julio de 1992 (NFC000979) y 5 de noviembre de 1993, se mueven en la línea estricta de considerar el local afecto y la persona contratada como requisitos imprescindibles para la consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, lo cual no carece de lógica teniendo en cuenta la contundencia de la dicción literal de a la sazón vigente artículo 25.2 de la LIRPF. Al mismo

tiempo, se iba desarrollando doctrina referente a los extremos que habían de cumplir tanto el local afecto como la persona contratada. Así, la doctrina administrativa de la DGT vino a rellenar, con sumo detalle, la falta de concreción de los requisitos establecidos en el actual artículo 27.2 de la LIRPF. Por ejemplo, en cuanto al cumplimiento del extinto requisito de la existencia de un local dedicado exclusivamente a la gestión, podemos destacar los siguientes extremos:

- Se aceptaba la utilización de una parte de un local, siempre que la parte utilizada para la actividad fuese susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto y estuviese exclusivamente destinado a la gestión de la actividad¹. Incluso se acepta la utilización de una habitación en un piso o en el propio domicilio del propietario, [siempre y cuando] «la parte utilizada para la actividad sea susceptible de un aprovechamiento separado o independiente del resto, y esté exclusivamente destinada a llevar a cabo la gestión de la actividad, [cuestión que] se acreditará con cualquiera de los medios reconocidos en derecho»².
- No se consideraba que las oficinas compartidas cumplieren el requisito de contar con un local exclusivo destinado a llevar la gestión de la actividad, si bien cuando el local fuese compartido con terceras personas es necesario valorar en qué medida los pactos existentes permitían el uso exclusivo de una parte identificable del local³.

Por lo que respecta a la exigencia de una persona empleada con contrato laboral, si bien parece cuestión sencilla, ha despertado algunas dudas que la DGT ha ido resolviendo. Así, por ejemplo:

- Tradicionalmente no se admitía la gestión a través de una sociedad especializada en la gestión de inmuebles en arrendamiento⁴. Sin embargo, con el nuevo artículo 5.1 de la LIS, con un criterio extremadamente discutible que posteriormente retomaremos, la DGT permite la externalización de los medios personales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades⁵.
- La remisión a la normativa laboral es clara⁶ a la hora de verificar el cumplimiento del requisito de contrato laboral de la persona empleada. La LIRPF no hace mención a la hipotética vinculación entre el titular de la actividad y la persona empleada, por lo que cabe que esta sea un miembro de la unidad familiar, siempre y cuando el em-

¹ DGT, C1254/1996, de 25 de julio (NFC005898), y CV1894/2005, de 28 de septiembre (NFC040618).

² DGT, C1543/1993, de 5 de noviembre.

³ Véase nota 1.

⁴ DGT, CV2217/2010, de 6 de octubre (NFC039453).

⁵ DGT, CV3880/2015, de 3 de noviembre (NFC057306); CV3744/2015, de 26 de noviembre (NFC057058), y CV3915/2015, de 9 de diciembre (NFC057263).

⁶ Entre otras, CV0087/2008, de 16 de enero (NFC028360).

- pleado esté dado de alta en el régimen general de la Seguridad Social y el contrato sea calificado como laboral por la normativa correspondiente⁷. Así, por ejemplo, siempre que la normativa laboral vigente lleva a cabo una igualación o equiparación entre el contrato con jornada reducida por cuidado de menor y el establecido a jornada completa, se cumplirá el requisito relativo al personal contratado⁸.
- El régimen de cotización a la Seguridad Social no impide considerar que si se trata de un contrato laboral, deba entenderse cumplido el requisito⁹. Tampoco afecta el tipo de contrato, que puede ser en prácticas¹⁰.
 - La persona contratada para la limpieza y mantenimiento de los bienes arrendados no cumple el requisito, ya que «la persona debe prestar servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha y, por tanto, distintos del mantenimiento y vigilancia de las zonas comunes de los inmuebles arrendados, que son funciones propias del conserje»¹¹, cuestión que parece lógica si nos atenemos al requisito de que la persona empleada lo esté «para su desempeño» o «para su ordenación».
 - No es válido agrupar varias sociedades mercantiles en una comunidad de bienes para compartir las funciones de la persona asalariada exigida por ley¹².
 - Posiblemente una de las más peregrinas interpretaciones que ha hecho la DGT, una vez más con base en una deficiente redacción del precepto, sea afirmar que no se cumple el requisito de persona contratada a jornada completa cuando se dispone de dos personas contratadas a media jornada¹³.

La doctrina de los tribunales administrativos también ha sido prolífica en cuanto a la interpretación del alcance del artículo 27.2 de la LIRPF, pero introduciendo un matiz contrario al contribuyente. Este matiz consiste precisamente en la interpretación del término «únicamente» del artículo 27.2 de la LIRPF, que si bien deja claro que en ausencia de los requisitos establecidos no puede existir actividad económica, hasta ahora al menos en el ámbito del IRPF, no se desprende de él que esta circunstancia concurra «en todos los casos» en que se cumplen los requisitos. Por este motivo, con base en la prevención del abuso consistente en constituir estructuras artificiosas

⁷ DGT, C913/2000, de 19 de abril (NFC057676).

⁸ DGT, CV0087/2008, de 16 de enero (NFC028360); CV2120/2010, de 24 de septiembre (NFC039284), y CV3024/2013, de 10 de octubre (NFC049293).

⁹ DGT, CV2464/2005, de 2 de diciembre (NFC055971), y C2127/1999, de 11 de noviembre (NFC057677).

¹⁰ DGT, CV2530/2008, de 30 de diciembre (NFC033468).

¹¹ DGT, CV1253/2009, de 27 de mayo (NFC033403), y C144/1995, de 17 de enero (NFC002125).

¹² DGT, CV3475/2015, de 12 de noviembre (NFC057164).

¹³ DGT, CV2464/2005, de 2 de diciembre (NFC055971), y C0234/2001, de 8 de febrero.

con el mero objetivo de cumplir con la normativa fiscal, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se pronuncia en repetidas ocasiones¹⁴ en el sentido de que la exigencia de ciertos requisitos no implica «que estos requisitos necesarios sean también suficientes, esto es, que su sola presencia equivalga en todo caso a la existencia de actividad económica de arrendamiento, lo que podría suponer dar cobertura a puras ficciones de actividad, algo que, como es lógico, no puede haber sido querido por la norma legal. Y no lo ha sido, como resulta de su propio tenor literal», y «la expresión escogida por la norma legal para dar entrada a su efecto diferenciador, "únicamente cuando", indica claramente que se establece una barrera de entrada que excluye todos los casos que no la superen, pero no indica que ampare cualquier caso que sí lo haga, como sí ocurriría si la norma se hubiese limitado a decir que hay actividad económica "cuando", o "siempre que", se den los requisitos a los que después alude», a nuestro juicio acertada afirmación que pretende excluir la posibilidad de establecer estructuras que no respondan a una lógica económica, sino que su única finalidad sea la evasión fiscal. Valgan como ejemplo las Resoluciones del TEAC de 8 de noviembre de 2007, de 19 de diciembre de 2007 y de 3 de diciembre de 2009. Dicha línea argumentativa se encuentra en la línea del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ejemplo vistas las Sentencias Emsland-Stärke, Asunto C-110/99 (NFJ045382), y Halifax, Asunto C-255/02 (NFJ021677), como sea que el Tribunal Europeo afirma que «se produce un abuso exclusivamente cuando, pese a haberse observado las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se logran los objetivos perseguidos por dicha normativa y existe la voluntad de obtener un beneficio creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención». Este principio, aplicado concretamente al artículo 27.2 de la LIRPF, haría constitutiva de abuso la simple implementación de una estructura que solo aparentemente cumple con la finalidad de la norma (la existencia de una «estructura organizativa mínima»), pero que esconde su razón de ser en la finalidad evasiva, por no estar justificada con base en la realidad de la actividad.

El problema del literal del artículo 27.2 de la LIRPF es que, como acabamos de ver, la interpretación del término «únicamente» solo opera en contra del contribuyente, pues los requisitos establecidos por el mismo son necesarios pero pueden no ser suficientes, de manera que el contribuyente nunca tendrá la certeza de estar amparado por la norma, cuestión esta que nos ocupará más ampliamente con posterioridad.

Hecha esta precisión, procedamos ahora a analizar los criterios más relevantes que los Tribunales Contencioso-Administrativos emplean para interpretar el precepto objeto de nuestro estudio. Como hemos introducido anteriormente, los tribunales se adherían sin reservas a esta interpretación literal y excluyente de los requisitos de personal y local. Sin embargo, todas las inciertas cuestiones comentadas comienzan a tener su reflejo en la jurisprudencia a partir del año 2010. Concretamente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2010 (NFJ040973) supone una valoración casuística desde el momento en que, según el tribunal, «siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta, no es lo esencial». El tribunal entiende como esen-

¹⁴ Véanse Resoluciones tales como la 254/2006, de 3 de diciembre de 2009 (NFJ037479); 4305/2009, de 7 de abril de 2010 (NFJ039353), y 58/2007, de 24 de noviembre de 2009 (NFJ037355).

cial la «ordenación de medios para lograr un beneficio» que es la principal característica de los rendimientos por actividades económicas.

Se vuelve a apreciar esta línea flexibilizadora en las Sentencias del Alto Tribunal de 2 de febrero de 2012 (NFJ046697) y 8 de noviembre de 2012 (NFJ049533). A partir de este momento prospera el criterio según el cual «Querer 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»¹⁵, argumento que puede servir para llegar a la conclusión de que «la presencia de un local y de un empleado no es por sí sola motivo suficiente para que quien vende inmuebles sea empresario. Es necesario, además, que esa persona realice una actividad de ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o en la distribución de bienes o de servicios»¹⁶. Más concretamente, el Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, en reciente sentencia¹⁷, ahonda en esta cuestión, indicando que «el que la resolución administrativa diga que la naturaleza del vínculo que une al administrador es de naturaleza mercantil y no laboral para afirmar a continuación que la sociedad no realiza una actividad económica, carece de fundamento», ya que «ni hay un precepto similar en la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni tampoco hay disposición alguna en esta ley que remita a la Ley del IRPF para su aplicación en estos casos».

En conclusión, por falta de regulación específica, los tribunales han ido construyendo una jurisprudencia en el Impuesto sobre Sociedades totalmente diferente a los estrechos criterios establecidos por el IRPF, criticando la dicción del artículo 27.2 de la LIRPF y remitiendo a la consideración de cada supuesto de hecho a la hora de determinar si existe actividad económica.

La clave, como se ha dicho, es que estas referencias realizadas por los Tribunales de Justicia no se hacen interpretando el artículo 27.2 de la LIRPF, sino su aplicación analógica al Impuesto sobre Sociedades, en cuyo texto refundido ninguna referencia se hacía, hasta la entrada en vigor de la nueva LIS, a dichos requisitos, así como ninguna remisión al respecto a la normativa del IRPF. En este mismo sentido, el TEAC mediante Resolución de fecha 28 de mayo de 2013, R. G. 4909/2009 (NFJ051064), y en la cual se ha apoyado también la doctrina reciente de la DGT, dice que la doctrina preexistente permanece inalterada, apoyándose en tres argumentos:

¹⁵ Sentencias del TS de 2 de febrero de 2012 [recurso de casación 2318/2010 (NFJ046697)] y de 28 de octubre de 2010 [recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006 (NFJ040973)].

¹⁶ Sentencias del TS de 16 de abril de 2012 [recurso de casación 1658/2008 (NFJ046730)], de 28 de octubre de 2010 [recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006 (NFJ040973)], de 2 de febrero de 2012 [recurso de casación para la unificación de doctrina 2318/2010 (NFJ046697)] y de 8 de noviembre de 2012 [recurso de casación 3766/2010 (NFJ049533)].

¹⁷ Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 30 de octubre de 2015 [recurso número 235/2013 (NFJ061115)].

- La relativización de los requisitos de persona y local que hace el Tribunal Supremo «se explica en el contexto de la no aplicación de la misma a actividades que van "más allá" del arrendamiento y la compraventa de inmuebles, como resulta con claridad de las posteriores sentencias de 15 de septiembre 2011 (Recurso de Casación núm. 1351/2008) y de 2 de febrero de 2012 (Recurso de Casación núm. 2318/2010)».
- «En las sentencias citadas el Alto Tribunal no sienta doctrina concreta sobre el alcance de la regla del local y el empleado, ya que en todas ellas se abordan casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes de su presupuesto de hecho (el mero arrendamiento o compraventa de inmuebles), de modo que las afirmaciones que se realizan sobre la citada regla, además de ser poco concretas, están fuera de la *ratio decidendi* de los fallos».
- «La jurisprudencia analizada del Tribunal Supremo, tal y como se ha expuesto más arriba, o bien no es concluyente sobre esta cuestión, por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto al que nos referimos no era de aplicación, [...] o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilizan un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto».

Por ello, estas sentencias, aunque no entran a contradecir lo establecido en el artículo 27.2 de la LIRPF en al ámbito propio de dicho impuesto, puesto que tal extremo constituiría una interpretación *contra legem* de la norma, rotundamente prohibida por nuestro ordenamiento jurídico¹⁸, resultan interesantes por cuanto abren una reflexión respecto de la idoneidad de encuadrar la definición de una actividad económica concreta dentro de unos márgenes tan estrechos, ya que más allá de cuestionar si resulta de aplicación lo establecido en el artículo 27.2 de la LIRPF, como se ha podido comprobar, también se realizan juicios de valor sobre la adecuación técnica y la lógica económica de dichos requisitos. Obviamente, la conclusión, en nuestra opinión, de las causas de no aplicación de dicha jurisprudencia al artículo 27.2 de la LIRPF en su propio ámbito de actuación, pueden simplificarse en la simple razón de que el Tribunal Supremo, cuya jurisprudencia tiene como función, según el artículo 1.6 del Código Civil, «complementar el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca [...] al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho», debe ceñirse al «sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas» (art. 6 del Código Civil). En otras palabras, y recurriendo al aforismo latino tantas veces empleado por el Tribunal Supremo, *in claris non fit interpretatio*, no cabe una interpretación jurisprudencial al término «únicamente» del artículo 27.2 de la LIRPF más allá de su propio sentido, es decir, como requisito mínimo, y como condición suficiente, pues de tal expresión parece que se

¹⁸ Véase, por ejemplo, Sentencia del TC 24/2004, de 27 de febrero.

desprende la voluntad del legislador de que la actividad de arrendamiento de inmuebles no tenga la consideración de actividad económica salvo cuando se cumplen dichos requisitos. En otras palabras, el Tribunal Supremo no puede interpretar lo que no admite interpretación, y menos aún hacerlo en sentido contrario a su literal.

Otra interesante reflexión sobre la idoneidad de dichos preceptos, a pesar del despropósito interpretativo que supone, la ofrece la DGT, que se ha permitido traspasar lo dispuesto en la ley en tres recientes consultas vinculantes¹⁹, en las cuales permite, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, externalizar los medios personales requeridos por la LIS en una empresa de gestión inmobiliaria, aduciendo que el preámbulo de la LIS estableció la «necesidad de que el Impuesto sobre Sociedades, que grava por excelencia las rentas procedentes de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas», y que «la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada, realizando la entidad, por tanto, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS y, sin embargo, ese requisito se ve suplido por la subcontratación de esa gestión a otras sociedades especializadas». En cuanto a la interpretación del artículo 1.6 del Código Civil, omite el uso del «sentido propio de sus palabras», y prefiere decantarse a la interpretación según «la realidad de su tiempo». Ahora bien, esta interpretación tiene, a mi juicio, importantes lagunas:

- Por un lado, la interpretación de las normas no puede hacerse *contra legem* (es decir, obviando un término literal y unívoco del precepto, como es *únicamente*), porque de lo contrario se estaría creando Derecho *ex novo*.
- Por otro lado, esta necesidad sobrevenida de la DGT de interpretar el artículo 5.1 de la LIS conforme «a la realidad de su tiempo» se conjuga mal con el hecho de que la norma que la propia Dirección actualiza fue publicada en el Boletín Oficial del Estado de 28 de noviembre de 2015.
- Por último, si realmente bajo la «necesidad de que el Impuesto sobre Sociedades, que grava por excelencia las rentas procedentes de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas», se escondiera la voluntad del legislador de entender de diversa manera la configuración de la actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades respecto del IRPF, ¿tendría sentido que la redacción fuese exactamente la misma en la ley reguladora de ambos impuestos? Más bien parece, como ya hemos anticipado, que la voluntad del legislador no era otra que eliminar el recurso a la analogía que habían hecho los órganos de aplicación de los tributos para equiparar los requisitos impuestos en el IRPF al Impuesto sobre Sociedades: en otras palabras, convertir una analogía de dudosa legalidad en auténtica identidad normativa entre ambos supuestos.

¹⁹ DGT, CV3880/2015, de 4 de noviembre (NFC057306); CV3744/2015, de 26 de noviembre (NFC057058), y CV3915/2015, de 9 de diciembre (NFC057263).

Así, no es que los argumentos de la DGT no resulten razonables desde el punto de vista objetivo, pues estos mismos argumentos se defienden en el presente trabajo. El problema es que simplemente chocan frontalmente con las posibilidades interpretativas que ofrece el literal del artículo 5.1.

Especialmente atractiva para nuestro estudio resulta también la interpretación de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 11 de marzo de 2014 (NFJ054263). En ella, afloran nuevos argumentos contra la rigidez de los requisitos de persona y local, como el de su desfase en nuestra época actual. La sentencia echa mano de sentido común cuando afirma que «sociológicamente, no parece compatible con una realidad económica cada vez más dependiente de las transacciones informáticas condicionar el concepto de "actividad económica" a la concurrencia de unos requisitos (local y empleados) sobrepasados en el mundo comercial de internet, cuando tal exigencia no está explicitada en la norma, respecto a entes con personalidad jurídica propia, organización regulada en la ley y actuación en la vida económica real con asunción del riesgo», si bien no menos claros, esta vez desde el punto de vista de la lógica jurídica, son los argumentos empleados por los magistrados que emitieron un voto particular al respecto, y que afirman que «la unidad de doctrina, la igualdad y la seguridad jurídica se consiguen manteniendo las resoluciones que existen para este tipo de asuntos desde hace diez años», y que «se han perdido los criterios jurisprudenciales claros existentes en cada materia, lo que nos ha llevado en términos coloquiales a encontrarnos ante un Tribunal Supremo parecido a un supermercado "en el que encuentras de todo en las estanterías"».

Esta polémica en el seno de los tribunales se vuelve a poner de manifiesto en el propio Tribunal Superior de Justicia de Cantabria²⁰, que aunque se ratifica en contra del criterio reduccionista del artículo 27.2 de la LIRPF, cuando reprocha que «no se ha investigado la real actividad desarrollada por la entidad, sino que la Administración ha interpretado que no la desarrolla atendiendo a las exigencias de otro impuesto como una presunción *iures et de iure*». En este caso, también lo hace con base en no aceptar la traslación literal de lo transcrito en la LIRPF a la entonces vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades. En cuanto al voto particular de uno de los magistrados en dicha sentencia, que considera que la finalidad de esta norma es «reactivar las inversiones y el empleo generados en este sector económico. Y esta finalidad, indudablemente, está ausente cuando se trata de sociedades de mera tenencia de bienes», no podemos compartir dicha opinión, pues ha quedado suficientemente demostrado que la finalidad del artículo 27.2 de la LIRPF es garantizar la «existencia de una estructura organizativa mínima» que justifique la existencia de una actividad económica, y no directamente fomentar la inversión y el empleo, y por otro lado, siguiendo este razonamiento, toda empresa no dedicada al arrendamiento de inmuebles que no dispusiera de local afecto ni persona contratada (por haber, por ejemplo, subcontratado los servicios que le hubiera prestado dicho trabajador) tampoco debería poder acceder a los incentivos de las empresas de reducida dimensión, cosa que va en contra de toda lógica, y que vuelve a poner de manifiesto la asimetría de tratamiento entre la actividad de arrendamiento de inmuebles y el resto de actividades económicas.

²⁰ Sentencia 429/2014, de 10 de noviembre [recurso de casación 51/2014 (NFJ057530)].

No obstante, nos volvemos a encontrar en el mismo caso que las dos sentencias del Alto Tribunal mencionadas anteriormente: el criterio aplicado en estos casos no lo es a personas físicas sino a sociedades mercantiles, en referencia a la aplicación de los incentivos para empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades, donde no existía regulación específica de la consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, cuestión que, sin embargo, ha sido despejada mediante la nueva redacción del artículo 5.1 de la LIS. Pero más allá de que su vigencia ha finalizado, dichas sentencias nos aportan una valiosa reflexión sobre la más que posible inadecuación de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF a la realidad socioeconómica actual, muy diferente a la de hace dos décadas, y pone de manifiesto la pérdida de eficacia del precepto, y lo que es más, el potencial perjuicio que puede causar al contribuyente.

Con la reforma operada por las Leyes 26/2014 y 27/2014, de 27 de noviembre, no se ha modificado la redacción correspondiente al requisito relativo a la persona empleada y, por tanto, salvo la curiosa excepción introducida por la DGT, que acabamos de comentar, hasta hoy hemos de considerar válida la doctrina y jurisprudencia existente al respecto anterior a 1 de enero de 2015, lo cual sigue dejando las numerosas puertas abiertas a la incertidumbre, por un lado al hacer depender este requisito de la evolución de la normativa extrafiscal y, por otro, al no zanjar el asunto, tan profusamente tratado por la doctrina administrativa y la jurisprudencia, de la carga de trabajo justificativa del cumplimiento del requisito de la persona asalariada.

Pensamos que habrá quedado suficientemente claro al lector que, pese a que la jurisprudencia no puede ejercer la función de legislador, cada vez son más las voces, dentro del propio Poder Judicial, que se alzan de forma más o menos velada, en contra de la aplicación de los tan manidos requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF, y lejos de la interpretación monolítica existente hasta 2010, la cuestión se va tornando cada vez más candente, aflorando en las sentencias fundamentos de derecho que cuestionan, desde diversas ópticas, la idoneidad de dicho precepto, poniendo de manifiesto la insuficiencia técnica de su redactado, que da lugar a conclusiones cuando menos poco lógicas y coherentes con la *ratio legis* original del precepto. Como colofón y síntesis de lo expuesto anteriormente tenemos el análisis hecho por la Fundación Impuestos y Competitividad, que resume que «la diferenciación que realiza la Ley del IRPF en la calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles según el arrendador disponga o no de una infraestructura determinada [...] provoca distorsiones injustificadas»²¹, sintagma que, creemos, sintetiza perfectamente lo expuesto hasta ahora.

Nuestra siguiente cuestión a abordar será: más allá del debate sobre la idoneidad de los requisitos establecidos en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, ¿existe en el literal de dichos preceptos algún aspecto que choque con nuestros principios constitucionales? A tratar de dilucidar esta cuestión dedicaremos las siguientes páginas.

²¹ Fundación Impuestos y Competitividad. *Propuestas de Reforma del Marco Legislativo de la Fiscalidad Inmobiliaria*, Madrid, 2013, pág. 60.

4. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS (I)

4.1. PRONUNCIAMIENTOS PREVIOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL E INTRODUCCIÓN A LA CUESTIÓN EN EL ÁMBITO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El Tribunal Constitucional no se ha pronunciado expresamente sobre la constitucionalidad del artículo 27.2 de la LIRPF ni del artículo 5.1 de la LIS. Tan solo encontramos referencias en dos sentencias en las que el primero aparece mencionado. No obstante, en ambas la cuestión de fondo no tiene nada que ver directamente con el asunto del arrendamiento de inmuebles, sino que se emplea su contenido de manera analógica para explicar que el legislador fiscal, aunque «toma como punto de partida conceptos procedentes de otras áreas del Derecho, [...] ello no implica que deba asumir su régimen jurídico-privado en su totalidad, sino que, como de hecho es frecuente, las normas tributarias introducen reglas específicas que se apartan del régimen del derecho privado. [...] Lo mismo sucede en el artículo 27.2 de la LIRPF que se aparta del régimen del Código de comercio y demás normas mercantiles al exigir determinados requisitos específicos para que, en el IRPF, la actividad de arrendamiento de inmuebles tribute como actividad económica»²².

Obviamente, y aunque este razonamiento referido al artículo 27.2 de la LIRPF no forma parte de la *ratio decidendi* de las sentencias, además de que es empleado en otro contexto y para argumentar otro asunto, lo cierto es que de esta afirmación del tribunal podemos extraer dos cuestiones básicas que servirán de introducción al análisis posterior de la constitucionalidad de los preceptos.

El primer principio introductorio es la prevención de abusos o fraudes de ley, el cual no cabe duda, tal como hemos tenido ocasión de comprobar a través de la doctrina administrativa y la jurisprudencia, que ha sido el motor de la voluntad del legislador en la redacción de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS. Y es este el motivo que explica, conforme al artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. Por tanto, es evidente que la ficción jurídica querida por el legislador en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS tiene dos objetivos:

- Generar seguridad jurídica, de manera que el contribuyente sepa qué condiciones debe reunir su actividad de arrendamiento de inmuebles para tener la consideración de actividad económica, pretendiendo así limitar la litigiosidad con la Administración.
- Prevenir la realización de simulaciones con el único fin y efecto de evadir tributos, fuera del marco razonable de las «economías de opción». Como muy didácticamente

²² Sentencias del TC 233/2012, de 13 de diciembre (NCJ059193), y 236/2012, de 13 de diciembre (NFJ049492).

explica el Tribunal Supremo, «en la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria sino que se soslaya su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha opción; y en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal. En el fraude de ley nada se oculta a la Administración; las relaciones o las situaciones que se crean son artificiosas pero están a la vista. En la evasión fiscal, por el contrario, lo esencial es precisamente el engaño consistente en mantener oculta para el Fisco la riqueza imponible (el hecho imponible o la base), para, de esta manera, escapar al pago del tributo»²³. A este fin, la LGT establece, en su artículo 15 que «Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

El artículo 15 de la LGT no viene a ser más que un intento de perfección de la redacción del derogado artículo 24 de la LGT de 1963, referido al fraude de ley. «Tanto el fraude a la ley tributaria como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria son una misma cosa: cláusulas generales que pretenden luchar contra la elusión fiscal, cláusulas que deben partir de la teoría de la causa de los negocios jurídicos y cláusulas que permiten constatar la verdadera naturaleza o realidad de los negocios jurídicos realizados por los particulares y ello independientemente de que la norma que regulaba el fraude a la ley tributaria adoleciera de ciertas deficiencias en su redacción»²⁴. Pero también pretende ser la materialización de la reciente tendencia doctrinal en que «se llega a producir [...] una auténtica subsunción de las "economías de opción" –hasta entonces lícitas– en el fraude de ley, cuando, aquellas carezcan de lógica económica sustantiva, esto es, de motivos económicos objetivamente válidos, aparte del motivo del ahorro fiscal»²⁵.

No obstante, excede el objeto del presente trabajo abordar la discusión científica acerca de este tema, si bien hemos considerado oportunas estas pinceladas como introducción a la discusión de la tesis central del trabajo, pues consideramos que la regulación de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS también navegan en el difuso umbral entre los conceptos de «economía de opción» y

²³ Entre otras, Sentencia del TS de 20 de septiembre de 2012, recurso 6231/2009 (NFJ049183).

²⁴ CALATAYUD PRATS, I.: «Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Revista Hacienda Canaria*, n.º 10, 2004 (edición digital), pág. 3.

²⁵ PÉREZ DE AYALA, J. L.: «El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 22/06 (edición digital), pág. 11.

«fraude de ley», al ser la prevención de este último un criterio de gran peso específico en la voluntad del legislador, y en general en el más reciente derecho tributario.

La segunda cuestión introductoria es el tema de la autonomía calificadora del legislador tributario, que «hace que el Derecho tributario pueda separarse de ese universo jurídico, dotando a sus conceptos de un contenido propio», y que «puede por tanto dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime pertinente»²⁶, o dicho con otras palabras, se trata de la potestad que asiste al legislador tributario, cuando elige como hechos impositivos actos ya tipificados por otras ramas del ordenamiento, de tomarlos tal y como estas los han definido o reformularlos en alguna de sus características. Eso explica que, conforme reza el artículo 12.2 de la LGT, «*En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*» (la cursiva es nuestra). Esta cuestión efectivamente se pone de manifiesto por lo que respecta a los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, pues tal como hemos mostrado en el epígrafe 1 del presente trabajo, la caracterización de actividad económica que realiza dicho precepto es claramente *sui generis*, por no encontrarse paralelismo alguno con las definiciones de actividad empresarial que podemos encontrar en otros preceptos tributarios y normas ajenas al Derecho tributario.

Por último, no podemos dejar de hacer alusión a los criterios que la jurisprudencia comunitaria ha evacuado en relación con las actuaciones administrativas que supongan algún menoscabo a la autonomía y/o derechos de los contribuyentes. Así, «las decisiones del Tribunal comunitario articulan el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. La "idoneidad" supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma o el ejercicio de la potestad. "Necesidad" implica la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano, en particular sobre sus derechos fundamentales. [...] Por último, "proporcionalidad *stricto sensu*" supone ponderar los beneficios derivados de la medida, y el sacrificio que implica para los derechos de los ciudadanos»²⁷.

Por tanto, y aunque está fuera de toda duda el derecho del legislador tributario a establecer y aplicar cláusulas antielusión fiscal, es inevitable plantearse que la autonomía calificadora del legislador tributario no ha de tener carácter absoluto, y cuál es la contrapartida que puede suponer para los derechos y garantías tributarias del contribuyente la actuación «preventiva» del fraude de ley, así como la manera en que se materializa la intención de salvaguardar la seguridad jurídica. Visto esto, la cuestión clave es determinar si el legislador tributario, en la aplicación de los principios inspiradores del Derecho tributario que le asisten, puede estar transgrediendo dichos preceptos constitucionales en el redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS. Y a evaluar si concurre dicha circunstancia dedicaremos las siguientes líneas.

²⁶ MINUCHE ZAMBRANO, E.: *El principio de «realidad económica» en el Derecho Tributario*, (edición digital), pág. 4.

²⁷ VILLAR EZCURRA, M.: «Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributario», *Revista Crónica Tributaria*, n.º 100. 2001, (edición digital), págs. 19-20.

4.2. LA POSIBLE COLISIÓN ENTRE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS Y EL ARTÍCULO 9.3 DE LA CE

La Constitución Española de 1978 (CE) establece, en su artículo 9.3, lo siguiente:

«La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, *la seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

La doctrina ha desarrollado profusamente el concepto de seguridad jurídica, por ser un pilar maestro del ordenamiento constitucional. En términos generales, «el principio de seguridad jurídica significa, como afirma la doctrina mayoritaria, *predictibilidad*, es decir, que los ciudadanos puedan predecir las consecuencias jurídicas que se derivan de un determinado acto»²⁸, y de manera específica, «el principio de seguridad jurídica en materia tributaria se traduce en la previsibilidad de la actuación administrativa»²⁹. Por lo que respecta al objeto de nuestro estudio, nos será de mucha utilidad la explicación que realiza Carmen URIOL EGIDO, según la cual «el principio de seguridad jurídica en materia tributaria significa, como bien ha señalado SAINZ DE BUJANDA, dos cuestiones: estar asegurado respecto a la normativa aplicable y a su contenido y efectos; y respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquella y velarán por su cumplimiento. Su reconocimiento por el artículo 9.3 de la Constitución tiene una especial trascendencia, puesto que su mención expresa conlleva su consagración como principio, convirtiéndose en fuente de Derecho, dotado de obligatoriedad y de la máxima jerarquía. [...] La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad». Por ello, la norma debe ser «cierta, precisa y formalmente publicada». [...] o, dicho de otro modo, [la seguridad jurídica debe ser] «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho». «La Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de abril de 1994, también se pronunció al respecto afirmando que: "El principio fundamental del derecho a la seguridad jurídica, que el citado apartado 3, del artículo 9, de la Constitución, garantiza, implica, en todo caso, la exigencia de la 'certeza de la norma' que ha de ser lo suficientemente clara y precisa, sin dar lugar a ambigüedades, para que sus destinatarios [...] encuentren en ella respuesta adecuada a las dudas que sobre sus derechos, obligaciones y responsabilidades les pudieran acontecer". Una de las manifestaciones específicas en el Derecho tributario del principio de seguridad jurídica es la previsibilidad de la actuación administrativa. Esto es, que el particular sepa anticipadamente los posibles sentidos del actuar administrativo. Para ello, es necesaria una adecuada tipicidad de

²⁸ VV. AA.: *Derecho político español según la Constitución de 1978*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2011, pág. 304.

²⁹ URIOL EGIDO, C.: «La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 29/02, (edición digital), pág. 51.

las normas, como otra de las manifestaciones de la seguridad jurídica. Así, solo la posibilidad de prever consecuencias genera la necesaria confianza, cuya protección constituye parte importante del contenido sustancial a la seguridad jurídica»³⁰.

A mayor abundamiento, y tal como afirma el profesor GARCÍA NOVOA, «por diversos motivos, la seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho tributario; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por "obligaciones tasadas" de dar que deben ser "previsibles" para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas. Es por ello que resulta perfectamente posible poder hablar de una exigencia de seguridad en el ámbito tributario»³¹.

Continúa el profesor GARCÍA NOVOA defendiendo la trascendencia del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario: «La idea de "previsibilidad" por la que tenemos que optar es la de «previsibilidad» objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario»³².

Dicho principio de seguridad jurídica debe extenderse a la interpretación de las normas jurídicas, evitando la modificación gratuita de criterios interpretativos y, en concreto, en el ámbito del Derecho tributario, a la aplicación de los tributos, estableciendo la Constitución el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, derivado del principio de seguridad jurídica. Por tanto, podemos concluir, como hace el profesor SAINZ DE BUJANDA, que «el principio de seguridad jurídica tiene dos manifestaciones: certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad»³³, tanto en la creación como en la interpretación y la aplicación de las normas jurídicas.

No obstante lo anterior, cabe poner de manifiesto la evidencia de conceptos jurídicos indeterminados en todo ordenamiento jurídico, derivados de la imposibilidad de regular todas y cada una de las situaciones posibles en el ámbito de aplicación de una norma jurídica. Y así lo ha señalado el Tribunal Constitucional al disponer, en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), que «no cabe admitir que se infringe el principio de seguridad jurídica cuando un texto normativo no se plantea y resuelve por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación», y ello «sin perjuicio de la conveniencia de apurar, en la medida de lo posible, la regulación y solución de tales problemas con arreglo a estrictos criterios de técnica legislativa».

³⁰ *Ibid.*, págs. 46-47.

³¹ GARCÍA NOVOA, C.: *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*, (edición digital), pág. 2.

³² *Ibid.*

³³ SAINZ DE BUJANDA, F.: «Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español», *Revista «Hacienda y Derecho»*, III, Madrid, 1963, pág. 330.

Pero sin perjuicio de lo anterior, lo que sí compete al artículo 9.3 de la CE es dilucidar cuándo una norma tributaria genera verdadera inseguridad jurídica en el contribuyente, es decir, cuándo «en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, [pues entonces] podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15)»³⁴.

Por tanto, lo que se trata de argumentar, en el caso que nos ocupa, es si el redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS generan en el contribuyente la mencionada «incertidumbre razonablemente insuperable» acerca de la consideración de su actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica, que haga poco previsible la actuación administrativa en la aplicación del precepto.

Por un lado, es cierto que el redactado de los artículos en cuestión presenta una importante restricción de partida al establecer la expresión «únicamente» como filtro principal para discriminar cuándo puede otorgarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles la consideración fiscal de actividad económica. De manera que aquellos contribuyentes que no satisfagan los requisitos establecidos por el literal de la ley saben positivamente que no cuentan con la consideración de su actividad como actividad económica.

Pero no es menos cierto que dicha estructura organizativa mínima no puede reputarse siempre como suficiente, a la luz de la interpretación reiteradamente mantenida por el TEAC, y anteriormente expuesta, pues la calificación mecánica de la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica con base en meros requisitos de forma, sin la existencia de una realidad material subyacente, podría dar lugar a la creación, por parte del contribuyente, de situaciones artificiosas fundadas en el único objetivo de la elusión fiscal, cosa que lógicamente no pudo querer el legislador.

Por tanto, queda en manos de los órganos de la Administración tributaria determinar en qué casos la estructura organizativa mínima exigida no está económicamente justificada, es decir, constituye un fraude de ley. Y aquí es donde aparece el problema que puede afectar a lo establecido en el artículo 9.3 de la CE. Obviamente, la doctrina existente al respecto se pronuncia sobre casos concretos, pero en ningún caso se acota, por no ser posible, cuándo existe carga de trabajo suficiente, por lo que esta consideración queda siempre en manos de la valoración de la Administración tributaria, sobre todo en aquellos casos más inciertos.

La conclusión, por tanto, es que del redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS se desprende que un contribuyente solo puede conocer con seguridad las consecuencias jurídico-tributarias de una conducta (no disponer de personal asalariado a jornada completa, con los

³⁴ Sentencia del TC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), FJ 5.º

requisitos desarrollados por la doctrina administrativa), pero no las de la conducta contraria, es decir, cumplir con los requisitos exigidos por dichos preceptos. Conclusión que estimamos grave y sensiblemente perjudicial para el contribuyente a la luz del artículo 9.3 de la CE, por cuanto:

- La previsión legal de dicha estructura organizativa no tiene carácter garantista ni maximalista, sino prevalentemente preventiva del fraude fiscal.
- La pretensión de seguridad jurídica que se pudiera argumentar a través de la «barrera de entrada» que, en palabras del TEAC, supone la imposición de esta estructura organizativa mínima, es parcial y puramente ilusoria, pues la superación de esta «barrera» no garantiza al contribuyente el encuadramiento en el régimen al que da entrada.
- Pese a que existen casos flagrantes en que, o bien resulta razonablemente deducible que la carga de trabajo es claramente insuficiente para justificar la necesidad de contratación de una persona a jornada completa, o bien queda claramente acreditado, por el mismo motivo, que existe un volumen de trabajo que mal puede ser asumido sin contar con un empleado en dichas condiciones, también es cierto que pueden darse numerosos casos «límite», en que la apreciación de la «carga de trabajo suficiente» se adentra en criterios claramente subjetivos. Piénsese, por ejemplo, en casos en patrimonios inmobiliarios medianos, en los que del número de inmuebles no es parámetro sustancialmente revelador de la carga de trabajo existente; en las propias circunstancias personales de su titular o titulares, como por ejemplo, el grado de dedicación que le pueda prestar a la gestión de la actividad; la posible existencia o no de otros titulares que pueda relativizar la carga de trabajo una vez distribuida entre los mismos; la propia capacidad de trabajo y gestión del titular (por ejemplo, en el caso de un titular discapacitado física o intelectualmente); las propias circunstancias de la actividad (evolución de los ingresos, grado de ocupación de los inmuebles); la consideración de la diferente productividad entre personas; y otras muchas variopintas situaciones que afectan de lleno a la objetividad del juicio sobre la suficiencia de la carga de trabajo. ¿Cómo ponderará la Administración este abanico de posibles circunstancias? ¿Coincidirá esencialmente su criterio con el del contribuyente?
- Las consecuencias tributarias de la norma que presuntamente adolece de dicha inseguridad jurídica pueden llegar a ser sumamente gravosas para el contribuyente, pues estas no se circunscriben puramente al ámbito del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, donde la diferencia de tributación en función del régimen aplicable no admite grandes márgenes, al menos por lo que respecta a las operaciones ordinarias. Por el contrario, dichos efectos se extienden a otros impuestos, básicamente, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en aquellas comunidades autónomas en que dichas figuras tributarias se encuentran operativas, así como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Tributos, ambos, de gran trascendencia a la hora de determinar el coste fiscal para el contribuyente y los herederos de su patrimonio inmobiliario.

A la luz de todo ello, podemos concluir que, a nuestro modo de ver, hay suficientes razones para considerar que el actual redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS es contrario al principio de seguridad jurídica consagrado por el artículo 9.3 de la CE, generando en el contribuyente una clara indeterminación de las consecuencias jurídicas de su organización patrimonial, de fuertes repercusiones para el contribuyente, cuestión que huelga decir que es una fuente de litigios con la Administración.

5. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS (II)

5.1. ALCANCE E INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

El artículo 31.1 de la CE establece los principios rectores del sistema tributario:

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Para lo que nos ocupa, nos centraremos en el análisis del principio de igualdad del sistema tributario que el Tribunal Constitucional ha desarrollado con profusión en su doctrina, entre otras en las SSTC 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490), 47/2001, de 15 de febrero (NFJ010155), 164/2005, de 20 de junio (NFJ020503) y 91/2007, de 7 de mayo (NFJ025706). Dicho principio se expresa en la capacidad contributiva de los ciudadanos, en el sentido de que situaciones económicas iguales conllevan una imposición fiscal igual. Es decir, se prohíben los tratos discriminatorios, pero no el tratamiento diferencial derivado de distintas situaciones de hecho.

No estamos más que aludiendo al principio constitucional de igualdad ante la ley, que, en materia tributaria resulta, tal y como ha afirmado el Tribunal Constitucional, «indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad»³⁵. Por ello, el precepto constitucional a invocar a la hora de cuestionar la inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS sería el artículo 31.1 de la Constitución, y no el 14. Y ello siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional que establece que, «cuando el fundamento de la declaración de inconstitucionalidad lo constituya la lesión de un derecho o libertad que quede extramuros del recurso de amparo, es improcedente tal remisión, en atención a los presupuestos de la jurisdicción de este tribunal en el proceso de amparo» y que «la desigualdad de gravamen denunciada se situaba exclusivamente en el ámbito del artículo 31.1 de la CE, dado que no se produciría por razones de naturaleza subjetiva –que son las que, conforme a nuestra jurisprudencia, se recogen en el art. 14 CE– sino por una causa puramente objetiva –que solo resulta subsumible en el art. 31.1 CE–»³⁶.

³⁵ Sentencias del TC 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), y 193/2004, de 4 de noviembre.

³⁶ Sentencia del TC 91/2007, de 7 de mayo (NFJ025706).

Empleando, pues, el lenguaje del Tribunal Constitucional en su interpretación del artículo 31.1, lo que se trata de dilucidar a la hora de enjuiciar la compatibilidad de una norma jurídica con dicho precepto constitucional es si el redactado de la norma genera «desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, [o si] las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción [son] proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos»³⁷, o dicho en otras palabras, si existe «una justificación razonable [para que] el legislador grave de manera diferente idénticas manifestaciones de riqueza»³⁸, siempre teniendo en cuenta que «las leyes, en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad»³⁹. Y desde luego, la aplicación de dichos principios ha de ser prevalente respecto de los objetivos presupuestarios del sector público. «No se puede identificar el interés general tributario con el interés recaudatorio sin límites, y desconectado de otros principios de justicia tributaria. El interés público se concreta en el ámbito del Derecho tributario en la realización de los principios de justicia tributaria constitucionalmente reconocidos, principios tales como el principio de generalidad, igualdad, progresividad, no confiscación y principio de capacidad económica. Por ello, el interés recaudatorio está siempre y, en todo caso, supeditado al cumplimiento de tales principios materiales, reconocidos en el artículo 31 de la CE»⁴⁰.

5.2. LA POSIBLE COLISIÓN ENTRE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS Y EL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

Visto lo anterior, para valorar la posible inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS deberemos atender, según la propia doctrina señalada del Tribunal Constitucional, a los siguientes parámetros:

- Justificación del trato diferencial que otorgan la LIRPF y la LIS a las actividades de arrendamiento de inmuebles que cuentan con persona empleada con contrato laboral a jornada completa.
- Que la diferencia de trato se plasme respecto de dos situaciones de capacidad económicas idénticas, es decir, en el supuesto de una misma actividad, con la única diferencia de contar o no con dicho personal.

³⁷ Véanse, entre otras, Sentencia del TC 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032).

³⁸ *Ibid.*

³⁹ Véanse, entre otras, Sentencia del TC 47/2001, de 15 de febrero (NFJ010155); 212/2001, de 29 de octubre (NFJ011398), y 255/2004, de 22 de diciembre (NFJ018644).

⁴⁰ CALVO ORTEGA, R.: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 1, 1970, págs. 123 y ss.

- Que dicha vulneración de la igualdad no se produzca en casos puntuales y poco previsibles, sino de manera general.

En cuanto al primer punto, ya ha quedado patente en el análisis de la posible colisión del artículo 27.2 de la LIRPF con el 9.3 de la CE que la *ratio legis* de la exigencia de la «estructura organizativa mínima» no se basa sino en la invocación del principio de seguridad jurídica (intención que paradójicamente resulta siendo contraproducente) y la prevención de la simulación, estableciendo la ley supuestos tasados bajo los cuales se entiende que puede existir actividad económica con base en demostrar la existencia de una estructura organizativa mínima.

Por otro lado, tampoco se manifiesta en la voluntad del legislador, conforme a la doctrina y la jurisprudencia vista anteriormente, la intención de «premiar» con la calificación de actividad económica a aquellos contribuyentes que lleven a cabo una conducta determinada (por ejemplo, crear empleo), sino simplemente establecer una «estructura organizativa mínima» sobre la que ha de desarrollarse la actividad, tasada estrictamente. Cuestiones, todas ellas, que difícilmente encajan con el concepto de «criterios objetivos y razonables», o «juicios de valor generalmente aceptados», que permitan justificar desde la óptica constitucional el trato diferenciador a dos manifestaciones de renta idénticas.

Lo anterior enlaza con el enjuiciamiento del segundo parámetro calificador de una supuesta infracción del artículo 31.1 de la Constitución, pues también es evidente que la existencia o no de una persona asalariada no es una manifestación, ni altera para nada la capacidad económica que pone de manifiesto la titularidad, por parte del contribuyente, de un determinado capital inmobiliario que decide explotar en arrendamiento, con lo cual tampoco tendría sentido invocar el principio de progresividad del sistema tributario para defender dicho trato diferencial.

Es más, incluso en este punto, podría llegar a plantear el redactado actual de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, es una manifestación de regresividad fiscal, pues la posibilidad de atender al pago de un salario de jornada completa es un indicio, por un lado, del volumen de ingresos y de la carga de trabajo de la actividad, en los términos empleados por la DGT en las consultas analizadas anteriormente y, por otro, de la capacidad de la actividad para generar recursos. Esta línea argumentativa sería contraproducente respecto del principio de capacidad económica recogido también en el propio artículo 31.1 de la CE, pues de él resultaría que aquellos contribuyentes con una mayor capacidad económica accederían de manera menos gravosa a una calificación fiscal como es la de actividad económica. Solo tendrían que demostrar que existe carga de trabajo suficiente para justificar dicha estructura. Así, por ejemplo, cuanto más elevado sea el número de inmuebles, o el rendimiento que estos generan, más fácil y económico resultará al contribuyente cumplir con los requisitos de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, sin que ello implique que aquellos contribuyentes de los «casos límite», para quienes resulta proporcionalmente más gravosa dicha contratación, dejen de estar por ello ejerciendo, *de facto*, una actividad económica. Además, cuanto mayor sea el volumen de inmuebles que posea el contribuyente y, por tanto, su capacidad económica, mayor será el ahorro fiscal obtenido en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con el coste de disponer de una persona asalariada, y a la in-

versa, a aquellos contribuyentes que, aún manteniendo una carga de trabajo suficiente, manifiesten una capacidad económica inferior, les será proporcionalmente más gravoso disponer de la persona asalariada en relación con el ahorro fiscal obtenido. Por este motivo, creemos que queda más que razonado que los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, sin ser regresivos *per se*, pueden dar lugar a supuestos de regresividad fiscal, y desde luego, y lo que es más importante, en ningún caso se puede invocar el principio de capacidad económica para defender el trato diferencial con base en lo establecido en dichos preceptos.

Acudiendo a nuestro tercer y último parámetro de valoración, parecen demasiadas las excepciones que pueden plantearse y que cuestionan el criterio establecido por la LIRPF a la hora de demostrar la tan controvertida «estructura organizativa mínima», cuestión que enlaza con el enjuiciamiento del tercer requisito establecido por la jurisprudencia constitucional, a saber, la generalidad de las leyes tributarias. Precisamente la abundancia de «casos límite» en los que la concurrencia de la carga de trabajo suficiente es claramente controvertida, es lo que nos lleva a pensar que son muchos (demasiados) los casos en que la vulneración de la igualdad derivada de los principios del sistema tributario queda patente.

Por todo lo anterior, en cuanto al desarrollo de la compatibilidad del redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS con el artículo 31.1 de la CE, nos encontramos con que:

- La norma contenida en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS implica gravar de manera radicalmente diferente, con implicaciones no solo en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, sino en otros tributos, dos manifestaciones de riqueza idénticas, por el hecho de que se opte por contratar una persona asalariada. Y la diferencia no es baladí.
- Dicho trato diferencial, no se basa en ninguna justificación objetiva y razonable, sino simplemente en la intención del legislador, por un lado, de ofrecer unos parámetros que otorguen una cierta seguridad jurídica, que a la práctica no se da, como también hemos tenido ocasión de comprobar, así como de actuar preventivamente ante el fraude fiscal, objetivo que consideramos que tampoco se cumple, pues en la práctica la consideración de la existencia de carga de trabajo suficiente no deja de ser una cuestión de hecho, como la propia jurisprudencia ha puesto de manifiesto, que escapa a la abstracción de los preceptos legales.
- La norma contenida en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS puede llegar incluso a ser contraria al principio de capacidad económica del sistema tributario, pues ha quedado evidenciado que aquellos patrimonios de cuantía superior pueden más fácil y menos onerosamente cumplir con los requisitos previstos por el precepto, que aquellos más modestos o que producen menores recursos económicos, aun generando carga de trabajo suficiente. De esta manera, el beneficio fiscal que pueden obtener los contribuyentes con capacidad económica más elevada, así como el perjuicio que pueden sufrir los contribuyentes que no pueden asumir el coste de los requisitos, a pesar de poder justificar carga de trabajo suficiente, no se da aislada-

mente, sino que puede apreciarse una correlación general positiva entre la capacidad económica del contribuyente y su capacidad para reducir la tributación integral (IRPF, IP, ISD) de su actividad.

No obstante, no la totalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS pueden, desde esta óptica, considerarse inconstitucionales, sino tan solo el inciso «únicamente» (es decir, la presunción *iuris et de iure*), pues es este el que cierra la puerta a que el contribuyente pueda demostrar por otros medios la existencia de una actividad económica y, por tanto, el que permite que se vulneren los principios establecidos en el artículo 31.1 de la CE. Nada impediría, por el contrario, que el legislador hubiese establecido estos requisitos como presunción *iuris tantum*, pues, en dicho caso, el contribuyente que estuviera en condiciones de acreditar por otros medios la existencia de una actividad económica podría destruir dicha presunción (cuestión que sería, sin embargo, discutible desde la óptica del art. 9.3 CE).

6. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS (III)

6.1. ALCANCE E INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 38 DE LA CE

El artículo 38 de la CE establece que:

«Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación».

Lógicamente, la brevedad y el carácter abstracto del concepto de «libertad de empresa», reconocido por el propio Tribunal Constitucional como «una cuestión que no está exenta de graves dificultades de definición *a priori* con carácter abstracto y de general aplicación»⁴¹, requiere de una correcta interpretación, cuyo punto de partida es la delimitación de su propio ámbito. Por ello, primeramente debemos hacer un esfuerzo por acotar qué se entiende por libertad de empresa.

La libertad de empresa comprende la autonomía organizativa del empresario. La doctrina y la jurisprudencia nos orientan a establecer una serie de principios que se pueden entender implícitos en la libertad de empresa, y que podemos resumir en los siguientes:

- «La libertad de empresa se desenvuelve bajo dos postulados: Un derecho subjetivo a participar por aportación de recursos privados en la creación, mantenimiento y desarrollo empresarial; y un principio de ordenación del que se deriva la facultad para

⁴¹ Sentencia del TC 37/1987, de 14 de abril (NFJ000269).

decidir los objetivos y establecer una planificación propia»⁴². Es decir, un derecho del empresario a su empresa, a ejercer el poder de dirección y autonomía de gestión.

- «La quintaesencia última del derecho a la libertad de empresa, en síntesis, no es sino la posibilidad de su titular –el empresario– de constituir la empresa y de decidir sobre las distintas opciones relacionadas con la actividad que desempeña»⁴³.
- «La libertad de empresa [...] incluye cualquier actividad organizada que tenga por objeto o finalidad la oferta de productos o servicios en el mercado (STC 7112008, de 26 de febrero). [...] La protección constitucional abarca todos los aspectos o dimensiones de la actividad empresarial. Por tanto, constituyen limitaciones de la libertad de empresa cualesquiera regulaciones que constriñan o restrinjan la libertad para adoptar decisiones en relación con su empresa, desde la publicidad hasta el despido de un trabajador pasando por el traslado de la sede de la empresa (STC 64/1990, de 5 de abril: entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado)»⁴⁴.

En segundo lugar, cabe decir que la denominada «libertad de empresa», como toda manifestación de libertad, está sujeta, en términos generales, al respeto a las leyes y a la Constitución y, en especial, al principio de subordinación de la riqueza al interés general.

De todas estas afirmaciones podemos inferir que lo que el artículo 38 de la CE tutela es el derecho del empresario a disponer de su empresa y a tomar las decisiones que estime convenientes, siempre sujetas a la primacía del interés general y a la planificación económica, mencionada en el propio artículo 38 de la CE y, en última instancia, a la ley y la propia Constitución. En un sentido negativo, en ningún caso sería constitucional «la imposición por ley de una planificación totalmente vinculante de la actividad empresarial en un sector económico determinado»⁴⁵.

Uno de los enfoques del artículo 38 de la CE, que será el que nos interese para nuestro análisis, consiste en garantizar al empresario el poder de dirección y autonomía en la gestión. En este sentido, la pregunta clave a la hora de analizar la posible colisión de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS con el artículo 38 de la CE es el grado de obligatoriedad que la ley está imponiendo a la autonomía gestora de los empresarios, incluyendo en un precepto legal, como *conditio sine*

⁴² RODRÍGUEZ PÉREZ, J. A.: «El derecho a la libertad de empresa del artículo 38 de la Constitución española: estudio sobre su interpretación y las dificultades para su desarrollo y aplicación», *Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*, 2011, pág. 77.

⁴³ *Ibid.*, pág. 346.

⁴⁴ PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C. y ALFARO ÁGUILA-REAL, J.: *Comentarios a la Constitución Española*, Fundación Wolters Kluwer, Madrid, 2008, pág. 982.

⁴⁵ RODRÍGUEZ PÉREZ, J. A.: «El derecho a la libertad de empresa del artículo 38 de la Constitución española: estudio sobre su interpretación y las dificultades para su desarrollo y aplicación», *Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*, 2011, pág. 385.

qua non para el acceso a la calificación como actividad económica, la obligación de disponer de personal asalariado con contrato laboral y a jornada completa.

No se debe obviar la importancia de la interpretación de este tipo de normas, de carácter abstracto, que de alguna manera sugieren una dicotomía entre el derecho del Estado a controlar los ingresos tributarios, y el derecho del empresario a organizar sus recursos de la manera que considere más adecuada. A nivel de Derecho comunitario, cabe destacar que «el principio comunitario de proporcionalidad vincula tanto a los órganos de la Unión Europea como a los Estados miembros. Entendido como el necesario equilibrio entre la abstracción de las normas y la muy diversa capacidad organizativa y administrativa de los sujetos pasivos, que modera el ejercicio de los poderes públicos en cuanto actúan limitando la esfera jurídica de los particulares, está siendo reconocido como inspirador del Derecho público en general y, por ello, del Derecho tributario»⁴⁶.

Con base en lo anterior, cabe decir que son numerosos los preceptos de las normas tributarias españolas que condicionan su aplicación a la realización de una determinada conducta por parte del empresario, como la realización de inversiones o la contratación de personal, mereciendo capítulo aparte las que fomentan la ocupación de determinados grupos sociales en riesgo de exclusión laboral y/o social, como puedan ser los discapacitados, los parados de larga duración, etc. Y todo ello sin que nadie pueda, razonablemente, plantear la posibilidad de que dichos preceptos supongan una coartada a la libertad de empresa, pues en estos casos el Estado, lejos de pretender planificar la economía o inmiscuirse en las decisiones de los empresarios, tan solo pretende fomentar conductas determinadas por parte de la dirección de las empresas, vinculadas con la consecución de determinados objetivos de política económica y/o social, todos ellos en aras al cumplimiento de la igualdad real y efectiva que proclama el artículo 9.2 de la Constitución, y que justifican tratos diferenciados a situaciones idénticas sin incurrir en infracción del artículo 14 de la Constitución, siempre y cuando «la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos»⁴⁷. La pregunta es: ¿se enmarca lo establecido en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS en este tipo de medidas?, ¿implica una limitación a la autonomía del empresario para escoger entre diversas opciones de organización posibles?, ¿o simplemente no procede que dichos preceptos sean analizados a la luz de lo establecido por el artículo 38 de la CE?

6.2. LA POSIBLE COLISIÓN ENTRE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS Y EL ARTÍCULO 38 DE LA CE

Aplicando el razonamiento anterior, podríamos defender que la Administración pública ha pretendido fomentar, a través de los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF, la inversión (según

⁴⁶ VILLAR EZCURRA, M.: «Exigencias del derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario», *Revista Crónica Tributaria*, n.º 100, 2001, págs. 23-47.

⁴⁷ Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802).

su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2014), y ahora también, a través del artículo 5.1 de la LIS, el empleo vinculado a la actividad de arrendamiento de inmuebles, siendo en su momento el local afecto la materialización del criterio inversor (pues, ya sea de alquiler o en propiedad, implica la entrada en el ciclo de producción de un determinado bien inmueble) y la contratación laboral el factor de fomento del empleo.

Sin embargo, a nuestro juicio, este argumento queda desvirtuado, pues que la cuestión que se plantea aquí está lejos de ser comparable con otras situaciones de «discriminación positiva», por los siguientes motivos:

- En los casos comentados con anterioridad, lo que se vincula o puede vincularse a la realización de inversiones productivas o al mantenimiento o creación de empleo neto, es el acceso a determinados beneficios o incentivos fiscales, entendidos como recompensa por haber llevado a cabo las conductas fomentadas por la ley con base en el interés general, y que colocan a quienes las han realizado en relativa «ventaja» fiscal respecto a quienes no lo han practicado. Pero lo que determinan los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, no es el acceso a un determinado incentivo fiscal, sino el propio tratamiento de la actividad como económica, y por tanto, a sus consecuencias fiscales a efectos del propio IRPF y de otros impuestos, como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, lejos de tratarse de un privilegio o incentivo fiscal para la realización de determinadas conductas, la calificación de la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica responde simplemente a una equiparación de dicha actividad con el resto de actividades económicas, no situándose la actividad de arrendamiento de inmuebles en un plano de superioridad ni de inferioridad, sino de igualdad, con el resto de ellas. De manera que lo que deniegan dichos preceptos es el acceso a la consideración como actividad económica si no se cumplen los requisitos por él establecidos, cuestión que en ningún caso puede considerarse como un beneficio o ventaja fiscal, sino una determinada calificación fiscal de tipo objetivo.
- La voluntad del legislador no parece ser fomentar la inversión productiva ni la creación de empleo, pues de acuerdo con los razonamientos expuestos en las consultas relacionadas anteriormente, la *ratio legis* de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS es más bien «establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una cierta organización de medios empresariales»⁴⁸, como indicio o presunción de la existencia de la propia actividad económica.

⁴⁸ Entre otras, CV2464/2005, de 2 de diciembre (NFC055971); CV1192/2007, de 8 de junio (NFC026155), y CV1894/2005, de 28 de septiembre (NFC040618).

Estas cuestiones se sintetizarían en la pregunta de si es constitucionalmente aceptable, por un lado, que el legislador tributario excluya de la condición de empresario a un contribuyente cuando está efectivamente realizando una actividad que puede implicar, de hecho, la ordenación propia de medios de producción, materiales y/o personales, condicionando su reconocimiento al cumplimiento de una serie de requisitos que difícilmente pueden defenderse sistemáticamente como indiciarios de la existencia de dicha ordenación, y cuyo establecimiento tampoco responde a la búsqueda de unos determinados fines sociales. Y por otro, ligado a lo anterior, qué grado de vulneración representa sobre la libertad de empresa esta exclusión, en la medida en que esta suponga un menoscabo del derecho del empresario a configurar su actividad de acuerdo con su propio criterio. Es decir, si se puede defender la existencia de un «derecho» a ser considerado por la legislación como empresario a todos los efectos, incluidos los fiscales, cuando realmente se está ejerciendo como tal. Y todo ello teniendo en cuenta, en sentido contrario, que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha definido claramente el contenido esencial de la «libertad de empresa», y más bien ha tendido a una interpretación extensivamente aceptadora de supuestas injerencias de los poderes públicos en dicha libertad, alegando generalmente las facultades de intervención del Estado en la economía, al amparo de la concepción filosófico-política asociada al concepto de «Estado Social y Democrático de Derecho» que consagra el artículo 1.1 de la Constitución, y que se refleja en los artículos 128 y 131 de la misma, a cuya luz se interpreta su artículo 38. Además, lo que aquí se pone en tela de juicio no es la prohibición de realizar una determinada actividad económica, sino su consideración como tal por el Derecho tributario a efectos de la aplicación de un determinado impuesto.

Nótese, en primer lugar, que el empresario que se plantee, de buena fe, adecuar su actividad de arrendamiento a los requisitos establecidos en los artículos 27.2 del IRPF y 5.1 de la LIS deberá ponderar, en primer lugar, el balance coste-beneficio que constituye para él el cumplimiento de dichos requisitos, pues le implica renunciar a la ayuda de profesionales subcontratados para el apoyo en el ejercicio de sus funciones, que a menudo resulta ser bastante más eficiente debido a la elevada especialización de sus servicios, y por el contrario debe asumir las cargas inherentes a la contratación laboral, como las cotizaciones sociales, o las cargas derivadas de los derechos laborales adquiridos por los trabajadores, incluso aunque disponga de alternativas para no hacerlo.

Por tanto, en no pocos casos en que, objetivamente y al margen de la calificación tributaria, se puede distinguir de hecho una actividad económica si atendemos a las definiciones de la misma analizadas en el epígrafe primero del presente trabajo, nos encontramos con empresarios que deben asumir un coste derivado del cumplimiento de dichos requisitos, a lo que se suma el riesgo de que ello no exime de la posibilidad de que la Administración retire dicha calificación en atención a la insuficiencia de carga de trabajo, cuestión de hecho y que hace en la práctica poco eficaces, a los efectos de proteger la seguridad jurídica, los parámetros de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, como ya hemos tenido ocasión de comprobar.

Pese a que puede parecer, y en parte es así, que la reciente reforma fiscal ha aligerado la carga de obligaciones formales al eliminar el requisito del local afecto (y las características implícitas desarrolladas por la doctrina administrativa), no es menos cierto que la existencia de una persona

asalariada fuerza implícitamente al empresario, en muchos casos, a disponer de un local afecto, pues con la salvedad del teletrabajo, cada vez más extendido pero al mismo tiempo limitado a determinadas funciones, para el desempeño de un empleo suele requerirse un lugar de trabajo, que obviamente deberá cumplir con las preceptivas licencias y obligaciones formales impuestas por las Administraciones públicas. Por tanto, si bien es cierto que la reforma abre la puerta a que la actividad desarrollada por el empleado pueda ser realizada fuera de un lugar físico fijo (por ejemplo, desde su domicilio), el hecho de que el contrato laboral haya de ser a jornada completa puede igualmente condicionar la movilización de otros recursos a fin de cumplir con el requisito exigido.

Concluyendo, con el actual redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, el empresario se ve obligado, cuando menos implícitamente, a actuar de una determinada manera para el cumplimiento de un mero requisito que, además, tampoco garantiza una determinada consecuencia tributaria, por cuanto la necesidad de la estructura organizativa implantada puede ser igualmente discutida por la Administración. Por tanto, se trata de dilucidar si la imposición de unos determinados requisitos, sean más o menos gravosos, para acceder a la consideración de actividad económica, atentan contra el principio constitucional de la libertad de empresa.

Todas estas consideraciones tienen, a nuestro modo de ver, una lógica económica y jurídica que podría justificar la vulneración del artículo 38 de la Constitución, pues, por un lado, existe una actuación estatal contra la autonomía organizativa del empresario, cuya proporcionalidad podría ser claramente discutida, en tanto han quedado suficientemente demostradas las lagunas del precepto a la hora de prevenir el fraude fiscal, y su insuficiencia a la hora de cumplir el objetivo de definir la «estructura mínima» que debe tener toda actividad económica. Por tanto, dichos preceptos, demostrados ineficaces y deficientes desde el punto de la técnica jurídica, además implican una constricción a la autonomía organizativa del empresario, por lo que parece que contradicen el principio de libertad de empresa consagrado constitucionalmente.

Por todo lo expuesto anteriormente, pensamos que existe dicha contradicción, si bien, no obstante, creemos que sería seriamente discutible a la luz del artículo 38 de la CE, por los siguientes motivos:

- La actividad empresarial la puede seguir ejerciendo el empresario *de facto* al margen de la calificación fiscal de su actividad. Es decir, el titular de los inmuebles objeto de la actividad de arrendamiento puede seguir desempeñando su trabajo con plena autonomía y sin más requisitos que el sometimiento a la ley y la Constitución.
- Lo establecido en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS son tan solo un requisito para una calificación de tipo puramente fiscal, sin que de ello se derive que el empresario de arrendamiento de inmuebles esté indefectiblemente obligado a la contratación de una persona asalariada, de manera que el empresario sigue pudiendo optar por la forma de organización empresarial que considere más oportuna, si bien asumiendo sus consecuencias fiscales. En el peor de los casos, la actual configuración legal de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS puede inducir al empresario a tomar decisiones antieconómicas, como pueda ser la contratación de

una persona asalariada en determinadas condiciones, frente a la posibilidad de que la actividad pueda ser gestionada por el propio titular o titulares, o a través de un servicio subcontratado a terceros en el marco de una relación mercantil, pero esta decisión nunca será obligatoria, simplemente será *conditio sine qua non* para un determinado tratamiento fiscal de sus rendimientos que, con todas las consecuencias empresariales y fiscales que queramos, no deja de ser una opción del contribuyente.

- La jurisprudencia del Tribunal Constitucional existente hasta ahora al respecto de la interpretación del artículo 38 es difusa y poco clarificadora, pero de la misma sí se infiere una cierta tendencia a justificar las intervenciones estatales en el marco de una interpretación del modelo económico constitucional como de «economía social de mercado», lejos de la clásica concepción liberal de la libertad económica como ausencia absoluta de injerencia estatal en los asuntos económicos y empresariales.

Por ello, y aunque pensamos que existirían razones para declarar incompatible con el artículo 38 de la Constitución el redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, la postura de nuestro Tribunal Constitucional a este respecto no invita especialmente al optimismo, si bien tampoco podemos afirmar que exista una prolífica jurisprudencia de casos análogos que termine de aclarar cuál es la postura del intérprete de nuestra Carta Magna, tratándose, entonces, de una cuestión de matices el hecho de si las consideraciones genéricas que el Alto Tribunal realiza sobre el artículo 38 de la CE tienen proyección concreta en el caso que nos ocupa. Tampoco la doctrina científica contribuye a arrojar más luz al respecto.

7. CONCLUSIÓN Y PROPUESTAS DE REFORMA

7.1. CONCLUSIÓN

Llegados a este punto del presente trabajo, creemos haber esbozado los caracteres más relevantes de los requisitos establecidos por los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, y profundizado sobre su *ratio legis*, a la luz de su interpretación doctrinal y jurisprudencial, como preámbulo para un análisis técnico-jurídico de los mismos.

En segundo lugar, y más allá de las constatables deficiencias técnicas, que pese a su intención de proteger la seguridad jurídica y eludir el fraude de ley, se han mostrado insuficientes para los objetivos que se planteaba, hemos querido ir más allá y plantear si el actual redactado, al margen de su evaluación técnica, incurre en la infracción de algún precepto constitucional relacionado con el ámbito tributario. Tras un primer análisis sobre la compatibilidad del redactado y los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto, hemos analizado su compatibilidad con los artículos 9.3, 31.1 y 38 de la CE.

Especial consideración nos ha merecido el análisis de la compatibilidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS con los artículos 9.3 y 31.1 de la CE, pues estos hacen referencia a

principios que afectan de lleno al análisis, como son los de seguridad jurídica, y justicia tributaria o capacidad económica, respectivamente. Y ello es así, porque, como creemos que ha quedado suficientemente demostrado que:

- La redacción actual del precepto es ajena a la lógica económica y jurídica, pues impone una carga, como es la contratación de un empleado en unas condiciones minuciosamente determinadas, que no siempre influye a la hora de calificar la realidad de las actividades que se están realizando.
- Los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS son inconstitucionales, por transgredir el artículo 31.1 de la CE, y en este aspecto, la autonomía calificadora del Derecho tributario no puede convertirse en «arbitrariedad calificadora», máxime cuando dicha arbitrariedad comporta vulneración de los principios de igualdad y progresividad.
- El contribuyente no puede conocer con exactitud las consecuencias jurídicas de su actuación, pues en última instancia estas quedan en manos de los órganos administrativos del Estado y, por tanto, son fuente de litigiosidad con la Administración, contradiciendo el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la CE.
- La reforma fiscal de 2015 ha aligerado los presupuestos para la consideración de la actividad de arrendamiento como actividad económica, pero no ha arrancado la fuente de discriminación que comporta, mientras que por otro lado la ha acrecentado equiparando los criterios exigidos al Impuesto sobre Sociedades.

7.2. PROPUESTAS DE REFORMA

Es evidente, y no hemos sido ajenos a ello durante el desarrollo del presente trabajo, que un concepto jurídico con un cierto grado de abstracción, como es el de actividad económica, susceptible además de un tratamiento fiscal multívoco, ha de disponer de un criterio para su distinción. Pero también somos conscientes de que los criterios empleados deben ser justos y adecuados a la realidad, sin generar ficciones jurídicas que acaban, paradójicamente, perjudicando a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Y también somos conscientes de que estos criterios en ocasiones son incapaces de absorber toda la casuística posible, pero que han de tener una aplicación claramente generalista, sin perjuicio de que en casos muy contados puedan resultar inciertos, pues todos sabemos que es imposible ponerle «puertas al campo», y de que invocar el principio de seguridad jurídica para cometer discriminaciones no es aceptable por nuestro ordenamiento constitucional.

Por ello, como profesionales del Derecho tributario, y analistas críticos interesados en la implementación de sistemas tributarios justos, nos parece oportuno no zanjar la cuestión sin ofrecer propuestas de reforma de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS que persigan más eficazmente la voluntad original del legislador, que no dudamos que no es otra sino que el arrendamiento de inmuebles tenga el tratamiento fiscal de actividad económica cuando la realidad responda a dicho hecho, pero sin infringir ningún derecho susceptible de tutela constitucional, y cuya re-

dacción sea además técnicamente adecuada a la lógica económica y a la realidad social. Obviamente, los nuevos parámetros deberían corresponder a elementos indiciarios de la existencia de un volumen de actividad determinado, pero que emerjan de la realidad de la actividad y no de un criterio (o criterios) exógenos.

Una primera propuesta sería referenciar la consideración de actividad económica al valor catastral total de los inmuebles, cuyo cálculo responde básicamente a los siguientes parámetros:

- La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.
- El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.
- Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.
- Las circunstancias y valores del mercado valor del suelo, valor de la construcción y gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción.

Este criterio, por ejemplo, es el que aplica el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, al regular los requisitos para dejar de disfrutar de la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas en el ámbito de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, en lugar de emplear el umbral de exención general, aplicable al resto de actividades, del importe neto de la cifra de negocios superior a 1 millón de euros, pareciendo este criterio más que razonable en tanto que el valor catastral es un buen reflejo, aunque ni mucho menos perfecto, del volumen de actividad.

Con todo, consideramos este parámetro como el menos fiable de todos los que enumeraremos, al ser el valor catastral una cifra fijada por la Administración, que a veces puede resultar ajena a la realidad, además de responder a criterios que no siempre están relacionados con la carga de trabajo que generan los inmuebles, ya que, en casos de valoración catastral elevada de determinados inmuebles, podría generar una discriminación contraria al principio de progresividad del sistema tributario (por ejemplo, que un titular de unos pocos inmuebles de lujo pueda acumular más valor catastral afecto que el titular de más de una decena de inmuebles modestos), al mismo tiempo que excluir la explotación de inmuebles que, no por estar catastralmente peor valorados, implican que no exista una carga de trabajo suficiente como para su consideración como rendimientos de actividad económica.

Otro criterio, ya más entroncado con la realidad, sería el del volumen de ingresos de la actividad. El problema que plantea esta variable es que introduce un factor potencialmente discri-

minatorio: el solo empleo de esta variable como determinante de la calificación de la actividad como económica hace que, por ejemplo, quien alquile unos pocos inmuebles de *alto standing* pueda más fácilmente alcanzar el umbral necesario que quien arriende un mayor número de inmuebles, pero situados en zonas humildes donde la demanda es de rentas bajas. Otro problema es la posible fluctuación de los ingresos: este último se podría solventar fijando un horizonte temporal plurianual en el cual los ingresos no deben bajar de un determinado mínimo (por ejemplo, que los ingresos en cualquiera de los tres últimos años hayan sido superiores a un umbral concreto), de modo similar a como regula el artículo 101 de la LIS la determinación de la cifra de negocios a efectos de la aplicación del régimen especial de entidades de reducida dimensión (dicho precepto permite mantener la consideración de empresa de reducida dimensión durante los tres años siguientes a haber superado el umbral de 10 millones de euros que fija la ley para disfrutar de dicho régimen).

Otra variable podría ser el número de inmuebles afectos a la actividad. Este criterio encuentra paralelismo en uno de los requisitos que la LIS establece para la aplicación del régimen especial del arrendamiento de viviendas regulado por el capítulo III del título VII de la LIS, y que es otro criterio indiciario del volumen de la actividad.

Discusión aparte merece el hecho de si, sea cual sea el criterio o criterios elegidos, estos deben ser considerados una presunción *iuris tantum* o *iures et de iure*. A favor de la presunción *iures et de iure* juega el principio de seguridad jurídica y de minimización de la litigiosidad tributaria, una vez se haya escogido un criterio que refleje lo más fielmente posible la realidad que se desea regular en el ámbito tributario. A favor de la presunción *iuris tantum* podemos alegar una aspiración de generalidad, la evitación de posibles situaciones discriminatorias no previstas por el legislador, o la minimización de lagunas legales.

Nosotros nos inclinamos por la primera de las opciones, es decir, que se trate de una presunción *iuris et de iure*, para dotar al sistema de la necesaria seguridad jurídica, y al tiempo, para dotar al precepto de la máxima generalidad, apostamos por que se introduzca más de un criterio determinante, pero de forma alternativa. Es decir, que el arrendamiento de inmuebles se ejerza como actividad económica con base en la consideración conjunta de los parámetros descritos anteriormente. La redacción propuesta sería:

«Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando durante al menos dos de los tres ejercicios anteriores, se hayan dado, al menos, dos de las situaciones siguientes:

- Que se cuente, con al menos X inmuebles arrendados u ofrecidos en arrendamiento.
- Que los ingresos derivados de la actividad sean superiores a X euros.
- Que el valor catastral de los inmuebles afectos a la actividad sea superior a X euros».

Consideramos que excede el objeto del presente estudio precisar los umbrales concretos que deberían aplicarse. El objeto de dichas propuestas tan solo es mostrar que es posible acudir a parámetros delimitadores de la actividad económica sencillos, y a la vez más justos y eficientes, y que el recurso a la imposición de una estructura mínima predeterminada es una mala vía, sobre todo cuando de lo que se trata es de que, si dichos parámetros están bien delimitados, la llamada «estructura mínima» que pretende garantizar el legislador sea consecuencia lógica de dichos criterios, pero no prive al empresario de su legítima autonomía para ordenar su actividad como crea más adecuado, y mucho menos aún, genere discriminaciones contrarias al ordenamiento constitucional.

Concluimos, pues, con una exhortación al sentido común del legislador tributario, que en búsqueda de un ordenamiento justo que redunde en el bien común de los afectados, debería replantearse urgentemente el equilibrio entre el derecho a perseguir el fraude y la seguridad jurídica y los principios del sistema tributario. Pensamos que es una cuestión de encajar la lógica jurídica en la voluntad política, cuestión tan fácil de enunciar como difícil de poner en práctica, pero a lo que no por ello debemos renunciar en aras a una mayor justicia y beneficio para toda la sociedad.