

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069517

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de febrero de 2018

Vocalía 9.<sup>a</sup>

R.G. 267/2015

**SUMARIO:**

**IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Coeficientes reductores. En general.** La cuestión a resolver viene referida a la naturaleza jurídica del contrato de arrendamiento, ya que si éste fue un arrendamiento de negocio el inmueble estaría afecto a la realización de una actividad económica, la del arrendatario que continúa la explotación económica del negocio que el arrendador le traspasa a través de este contrato, lo que impide la aplicación de los coeficientes de abatimiento. El obligado tributario manifiesta que lo que se cede es simplemente un «local de negocio», y que en el contrato de arrendamiento consta que el destinatario puede dedicarlo a la explotación lícita que considere conveniente, incluso realizando las obras que se requieran para adaptarlo al destino elegido. Pero lo cierto es que, a pesar de las referidas cláusulas, lo que efectivamente se alquila es un hotel perfectamente equipado y en funcionamiento, donde se continúa ejerciendo la misma actividad hotelera por la entidad arrendataria, la cual sólo cesa cuando se vende el inmueble a un tercero. Se le proporciona al arrendatario un conjunto patrimonial organizado para la concreta actividad que se venía desarrollando, incluyendo las personas que lo venían desempeñando, los trabajadores, como pone de manifiesto el hecho de incluir cláusulas en el contrato sobre ellos, y de mantener el arrendador un compromiso de asumir las indemnizaciones el cese de su relación laboral que pudiesen corresponderles, como efectivamente hizo bastantes años después del arrendamiento, en 2007. Por tanto, el objeto del arrendamiento es un negocio, y así debe ser calificado.

Sentada así la existencia de un arrendamiento de negocio, la cuestión se centra entonces en determinar si el inmueble tiene la consideración de elemento afecto o no afecto a una actividad económica, a efectos de aplicar sobre la ganancia patrimonial derivada de su transmisión los coeficientes reductores a que se refiere la Disp. Trans. 9.<sup>a</sup> de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Pues bien, en el caso de arrendamientos de negocio, los elementos patrimoniales integrantes del negocio que se arrienda se encuentran afectos a la actividad económica, aun cuando el propietario obtenga rendimientos del capital mobiliario. Ejerciéndose una actividad económica, si acto seguido y sin interrupción se procede a arrendar dicha actividad, la propia calificación del contrato como arrendamiento de negocio conlleva que, durante la vigencia de dicho contrato, los elementos patrimoniales cedidos tengan la consideración de afectos a la actividad económica. Para que pudieran aplicarse los coeficientes reductores, la desafectación del inmueble de la explotación económica debería haberse producido con más de tres años de antelación a la fecha de su transmisión. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27 y 88 y disp. trans. 9.<sup>a</sup>.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 108 y 120.

Código Civil, art. 1.214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126, 127, 128 y 129.

En la Villa de Madrid y en la fecha señalada, en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por Don **Jx...**, **NIF ...**, y en su nombre y representación Don **M...**, con domicilio a efectos de notificaciones en Calle ..., contra la Resolución de fecha 9 de octubre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 15/6268/2012, interpuesta contra:

- Acuerdo de desestimación de Recurso de reposición relativo a la solicitud de Rectificación de autoliquidación, dictado por la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de A Coruña, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2008, cuantía 702.026,72€.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

El interesado presentó en plazo autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, con resultado a ingresar de 755.136,40€. En su declaración hacía constar una ganancia patrimonial por *“elementos afectos a actividades económicas”* de 4.183.950,98€, con un valor de transmisión de 4.249.963,16€ y un valor de adquisición de 66.012,18€, consignando como fechas respectivas de transmisión y adquisición de los referidos elementos las de 25/01/2008 y 29/11/1977.

El 14 de septiembre de 2010 presentó escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación respecto al concepto descrito, manifestando que el inmueble transmitido no estaba realmente afecto a una actividad económica, sino arrendado a terceros a través de una comunidad de bienes, por lo que procedería aplicar los coeficientes de abatimiento previstos en la Ley del IRPF a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial. Y dado que con dichos coeficientes la ganancia patrimonial sería tan sólo de 283.802,55€, solicitaba la devolución del ingreso indebido realizado.

Tras requerimiento y aportación de documentación, la oficina gestora desestimó la solicitud al considerar que el inmueble vendido estaba afecto a una actividad económica, la de arrendamiento de negocio llevada a cabo por la comunidad de bienes, y además la venta había estado sujeta a IVA, por lo que no resultaban de aplicación los coeficientes correctores de la ganancia patrimonial.

Contra el Acuerdo de desestimación de la Rectificación de autoliquidación se interpuso Recurso de Reposición, que fue desestimado mediante resolución notificada el 18 de octubre de 2012.

#### Segundo.

Disconforme con lo anterior, el recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que fue desestimada en su totalidad mediante Resolución de fecha 9 de octubre de 2014, notificada el 7 de noviembre de 2014.

#### Tercero:

Contra la Resolución del TEAR el interesado interpuso RECURSO DE ALZADA ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 5 de diciembre de 2014. La reclamación se tramita con número 00/0267/2015.

En su recurso, solicita se anule la Resolución impugnada por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen:

- En contra de lo que afirma el TEAR, no se ha realizado un arrendamiento de industria, sino simplemente de un local de negocio: el objeto del arrendamiento es un inmueble y seis plazas de garaje.

- Se remite a lo previamente alegado en otras instancias, lo que supone reiterar que él no ha llevado a cabo una actividad económica sobre el inmueble, por lo que la venta del inmueble debe beneficiarse de los coeficientes reductores de la ganancia patrimonial al tratarse de un elemento no afecto.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero:

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

### Segundo:

La cuestión que se plantea consiste en determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, debe ser anulada.

En concreto, y en lo que a la cuestión de fondo suscitada en el presente expediente se refiere, se trataría de determinar si ha quedado probado que el inmueble transmitido por el recurrente estaba afecto a una actividad económica, y por ello no podía aplicarse a la ganancia patrimonial los coeficientes reductores previstos en la Disposición Transitoria Novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta Disposición Transitoria Novena ("**Determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994**") establecía en el momento de los hechos (2008) lo siguiente:

*"1. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:*

*1.ª) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II, del Título III de esta Ley. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.*

*La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá de la siguiente manera:*

*a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.*

*En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan.*

*Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.*

*b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra anterior que exceda de dos.*

*.....*

*e) Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en los párrafos b), c) y d) anteriores tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en el párrafo a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.*

*.....*

2. A los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión”.

### Tercero:

Vista la legislación aplicable, las circunstancias del expediente a considerar son las siguientes:

1º. Don **Jx...**, junto con su hermana **Md...**, y como partícipes únicos de la Comunidad de Bienes “**XX...CB**”, **NIF ...**, vendió por escritura pública de 25 de enero de 2008 un inmueble de su propiedad, sito en la calle .... El precio de venta fue de 9.000.000,00€ más IVA. Y el adquirente, la entidad **D...SL**, **NIF ...**

El inmueble se describía en la escritura en los siguientes términos:

*“Casa número siete de la calle ..., destinada a Hotel-Habitación de segunda categoría, compuesta de sótano, distribuido en cafetería y servicios; planta baja, con servicios de recepción, acceso a la cafetería y local comercial; nueve pisos altos, el primero con salón social, comedor para desayunos y cocina-oficio; y los otros ocho con habitaciones; ático con vivienda de la propietaria y sobreático, con alojamiento para el personal fijo del Hotel y servicios de lavandería y plancha. Tiene capacidad para ciento veintiocho plazas hoteleras, distribuidas en setenta y dos habitaciones (...).”*

El Sr. **Jx...** y su hermana recibieron el inmueble por donación de su madre, según consta en escritura de 29 de noviembre de 1977. Y constituyeron sobre el mismo la Comunidad de Bienes mencionada, mediante la cual ejercieron hasta el 19 de mayo de 1998 la actividad empresarial de hospedaje en hoteles.

Ese día 19 de mayo de 1998 la Comunidad arrienda el inmueble a la entidad **FX...SL**, **NIF ...**, que lo dedica también a la actividad hotelera hasta el 31 de octubre de 2007, fecha en la que se rescinde el contrato.

2º. El Sr. **Jx...** había venido declarando las rentas procedentes del contrato de arrendamiento citado en el apartado correspondiente al régimen de atribución de rentas –al ser obtenidas a través de una comunidad de bienes-, sin que conste en el expediente la naturaleza de las mismas.

En cuanto a la venta del inmueble de la calle ..., en su autoliquidación de 2008 incluyó una ganancia patrimonial derivada de la transmisión, calificando la finca como afecta a actividad económica, por lo que no se aplicaron los coeficientes reductores de la DT 9ª de la Ley del IRPF.

Con fecha 14/09/2010 presentó por registro una solicitud de rectificación de la referida autoliquidación para que se calificara el inmueble como NO afecto a una actividad económica y, por tanto, le fueran aplicables los coeficientes reductores. Solicitando en consecuencia la devolución de un ingreso indebido de 702.026,72€.

3º. Consta expresamente en la escritura de venta del inmueble de 25/01/2008 la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto:

*“La parte vendedora ha repercutido a la compradora la cantidad de UN MILLÓN CUATROCIENTOS CUARENTA MIL EUROS, importe del 16% del precio satisfecho; en concepto de IVA, que de conformidad con el Art. 20. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre y demás disposiciones aplicables, la parte transmitente renuncia a la exención por IVA que correspondería por tratarse de segunda transmisión de edificaciones, toda vez que tiene la condición de sujeto pasivo de IVA y la parte adquirente manifiesta que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales tiene derecho a la deducción o profesionales y total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones, realizándose la opción en la forma y con los requisitos que se determinan por el Reglamento del IVA”*

4º. La Oficina Gestora desestimó la solicitud del interesado por entender que la CB ejercía la actividad económica de arrendamiento de negocio en la medida en que existía ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos, por lo que el inmueble vendido estaría afecto a la actividad y no serían de aplicación los coeficientes de reducción.

En concreto, se basaba en los siguientes motivos:

- El hecho de que la CB estuviera dada de alta en el epígrafe ... de Alquiler de locales industriales desde el 10/07/1998.

- La circunstancia de que el objeto del arrendamiento fuera un hotel perfectamente equipado y en funcionamiento.

- La CB tenía contratado personal y había asumido el compromiso de abonar indemnizaciones por despido en caso de cese del contrato. En concreto, hasta un total de siete personas estuvieron contratadas por la comunidad de bienes en el periodo 2007, según información de la Seguridad Social, y habiendo estado anteriormente contratadas por FX..., y algunos, previamente habiendo sido asalariados de Jx....

- La sujeción de la operación de transmisión al IVA.

5º. El interesado presentó recurso de reposición contra el referido Acuerdo, alegando que la CB no ejercía ninguna actividad económica, y que el hecho de haber pagado unas indemnizaciones –previstas en el contrato de arrendamiento- a antiguos trabajadores no le convertía en empresaria. Añadiendo que, según el contrato, el arrendatario podía realizar la actividad que considerase oportuna, sin dar cuenta al arrendador.

6º. El recurso de reposición fue desestimado por la Oficina Gestora, por entender que no existía un simple arrendamiento de un inmueble, sino que se trataba de un arrendamiento de negocio, ya que se cedía el edificio, los bienes muebles necesarios para su explotación y la unidad económica que constituía el hotel explotado anteriormente por su arrendador. Y ese arrendamiento se ejercía como actividad económica, lo que venía a demostrar el volumen de ingresos procedente del arrendamiento percibido por la CB, una cantidad elevada (más de 128.000€ en 2007 y 148.000€ en 2006) que exigía una adecuada organización e infraestructura, sin la cual no sería posible el desarrollo de la referida actividad económica.

7º. Disconforme con el Acuerdo de Resolución del recurso, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, insistiendo en la falta de ejercicio de actividad económica por su parte, y en que el objeto del contrato de arrendamiento era tan sólo el local, no un negocio o industria.

8º. En fecha 9 de octubre de 2014 (notificada el 07/11/2014) fue dictada Resolución por el TEAR de Galicia, resolución que ahora se recurre, y en la que se desestimaba en su totalidad la reclamación del Sr. Jx..., empezando por considerar que:

*"(...)la doctrina administrativa califica al arrendamiento de negocio como aquel en el que, además de arrendarse los elementos patrimoniales propiamente dichos, el arrendatario recibe un negocio o industria, de tal forma que el objeto del contrato no lo constituye solamente los bienes que en él se enumeran, sino que al mismo tiempo se arrienda una unidad económica con vida propia, susceptible de ser inmediatamente explotada. Ello supone la existencia de una empresa o negocio que el arrendador alquila, e implica la obtención de rendimientos de capital mobiliario conforme a lo establecido en el artículo 25.4.c) de la Ley del Impuesto. En este supuesto, la propia calificación como arrendamiento de negocio conlleva que durante la vigencia del contrato de arrendamiento, el inmueble tendría la consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica. En consecuencia, no procede la aplicación de los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto a la ganancia patrimonial obtenida en la venta del hotel."*

A partir de este postulado, el TEAR estima que el contribuyente arrendó un negocio, y también que lo hizo a través de una actividad económica, ya que ordenó por cuenta propia los medios de producción.

9º. Disconforme con la anterior Resolución, el interesado interpuso ante este TEAC en fecha 05/12/2014 el pertinente recurso de alzada, en el que reitera la pretensión de rectificación de su autoliquidación de IRPF 2008 realizada en las anteriores instancias, y en concreto, en lo que se refiere a la Resolución del TEAR, manifiesta que no se cedió en arrendamiento una empresa, sino un local de negocio, y que el arrendatario podía destinar el inmueble a otro tipo de explotación, según resulta del contrato de arrendamiento.

#### Cuarto:

Lo primero que hay que poner de manifiesto para valorar todos los hechos anteriores, y las alegaciones efectuadas por el interesado ante las sucesivas instancias, es que el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, dispone: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Se trata de una regla legal que, como viene recordando nuestra

jurisprudencia, obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, imponiendo a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas, nacidas de los antiguos artículos 1.214 y siguientes del Código Civil y hoy recogidas con mayor precisión en el artículo 217.2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

De esta forma, cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen.

Esta regla de distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 y 22 de enero de 2000, entre otras) en el sentido de que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'. Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, viniendo matizada tal afirmación en el apartado 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

Pues bien, en el presente caso, en la medida en que es el Sr. Jx... quien insta la rectificación de su declaración, es a él a quien en principio le incumbe la carga de probar que, en contra de que resulta de su autoliquidación, declarado, el bien inmueble transmitido en 2008 no estaba afecto a actividades económicas. Recordemos, a estos efectos, que el art. 108.4 LGT establece que "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

No hay que olvidar así que, en la declaración presentada por el IRPF 2008, en el apartado de "ganancias patrimoniales" se hizo constar la obtenida como derivada de "elementos afectos a actividades económicas". Ni tampoco que la operación de transmisión devengó IVA, como así consta en la escritura, lo que implicaba que el transmitente realizaba actividad económica al menos a efectos de este impuesto.

Ahora bien, iniciado por la Oficina Gestora el procedimiento de rectificación de autoliquidación, contemplado en el art. 120.3 LGT, y desarrollado por los arts. 126 a 129 del RGAT (Reglamento General de Aplicación de los Tributos, RD 1065/2007, de 27 de julio), corresponde a este órgano desplegar una cierta labor de comprobación, que implica que para resolver no sólo ha de tener en cuenta los datos y elementos obrantes en su poder y los aportados por el interesado con la solicitud, sino que también puede hacer requerimientos al obligado tributario para que aporte más documentación, e incluso a terceros.

Así lo establece el art. 127 RGAT:

*"2. La Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.*

*3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios"*

E incluso, llegado el caso, prevé el Reglamento la finalización del procedimiento de rectificación por el inicio de uno de inspección, si así lo requiriera el objeto del expediente:

Art. 128.3 RGAT: "De conformidad con el artículo 100.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se

refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación”.

Todo lo anterior lleva a concluir que, si bien en principio la carga de la prueba de la no afectación del elemento transmitido a actividades económicas correspondía al recurrente, la Oficina Gestora no por ello quedaba exonerada de desplegar una actuación activa tendente a la determinación de la realidad del elemento tributario, con independencia de a quién beneficiara esa realidad.

#### Quinto:

Tal y como indicó el TEAR de Galicia en su Resolución, “la cuestión a resolver viene referida a la naturaleza jurídica del contrato de arrendamiento”, ya que si éste fue un arrendamiento de negocio el inmueble estaría afecto a la realización de una actividad económica, la del arrendatario que continúa la explotación económica del negocio que el arrendador le traspasa a través de este contrato, lo que, como después se expondrá, impide la aplicación de los coeficientes de abatimiento.

Discute la parte actora la calificación que se realiza por la Oficina Gestora de “arrendamiento de negocio” sobre el contrato que efectúa con la entidad **FX...SL**, mediante el cual le alquila a esta entidad un inmueble descrito en la escritura del contrato de arrendamiento como “Hotel-Habitación”, y en el que él mismo, por medio de la CB, había ejercido la actividad de explotación hotelera hasta el 19 de mayo de 1998. Actividad que se continúa ejerciendo por el arrendatario hasta el 31 de octubre de 2007.

El recurrente manifiesta que lo que se cede es simplemente un “local de negocio”, y que en el contrato de arrendamiento consta que el destinatario puede dedicarlo a la explotación lícita que considere conveniente, incluso realizando las obras que se requieran para adaptarlo al destino elegido.

Pero lo cierto es que, a pesar de las referidas cláusulas, lo que efectivamente se alquila es un hotel perfectamente equipado y en funcionamiento, donde se continúa ejerciendo la misma actividad hotelera por la entidad arrendataria, la cual sólo cesa cuando se vende el inmueble a un tercero. Se le proporciona al arrendatario un conjunto patrimonial organizado para la concreta actividad que se venía desarrollando, incluyendo las personas que lo venían desempeñando, los trabajadores, como pone de manifiesto el hecho de incluir cláusulas en el contrato sobre ellos, y de mantener el arrendador un compromiso de asumir las indemnizaciones el cese de su relación laboral que pudiesen corresponderles, como efectivamente hizo bastantes años después del arrendamiento, en 2007. Por tanto, el objeto del arrendamiento es un negocio, y así debe ser calificado.

Un arrendamiento de negocio es aquél en el que, además de arrendarse el local propiamente dicho, el arrendatario recibe el negocio o la industria en él establecido, de tal forma que el objeto del contrato no son solamente los bienes que en el contrato se enumeran, sino que al mismo tiempo se arrienda una unidad económica con vida propia susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila, como ocurre en el presente caso.

Por el contrario, el alquiler se calificaría de arrendamiento de local de negocio cuando el objeto del contrato no fuera dicha unidad económica, sino que únicamente se arrendara el local en cuanto tal. Además, el hecho de que el objeto del contrato incluyera otros elementos patrimoniales (mobiliario) no cambiaría la calificación si en realidad no existiese aquella unidad patrimonial que como tal era arrendada.

La doctrina del Tribunal Supremo relativa a la distinción entre los arriendos de local de negocio y los de industria es absolutamente diáfana, destacando que mientras en los primeros se cede el elemento inmobiliario, es decir, un espacio construido y apto para que en él se explote el negocio, en los segundos el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora, por un lado el local, como soporte material y, por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, conformando un todo patrimonial. El contrato de arrendamiento de negocio ha de entenderse como aquel arrendamiento cuyo objeto es una unidad patrimonial que tiene vida propia, que se encuentra en condiciones de funcionamiento cuando se arrienda y va a seguir siendo explotado de la misma forma y manera por el arrendatario durante la vigencia del mismo (TS 21/02/2000, Rec 137/00). En definitiva, el arrendamiento de negocio debe conllevar el propio negocio desarrollado en el local arrendado.

No consta en el presente expediente la naturaleza de las rentas percibidas por el Sr. **Jx...** a través de la Comunidad de Bienes. La Oficina Gestora indica simplemente que en el IRPF 2007 eran declaradas en el

apartado de "atribución de rentas", pero sin especificar su origen. A este respecto hay que recordar que el art. 88 de la LIRPF indica que:

*"Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas a tribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos".*

Por su parte, el recurrente sí indica en su reclamación ante el TEAR de Galicia que la imputación de los rendimientos del arrendamiento tuvo lugar como "capital inmobiliario", sin que por parte de la AEAT se hubiera discutido tal calificación en el procedimiento previo de verificación que llevó a cabo sobre el IRPF 2008, y que finalizó por Acuerdo de la Oficina Gestora de La Coruña de 21/10/2010.

Pero ese procedimiento sólo tenía como objeto aclarar determinadas incidencias relativas a la atribución de rentas (la notificación de rentas por la CB, incluida la ganancia patrimonial por la venta del inmueble), y debido a su alcance, propio de un Procedimiento de Verificación de Datos, no entraba a calificar la naturaleza de dichas rentas.

De ahí que la referida actuación de la AEAT no impida que las rentas percibidas por el alquiler del Hotel de A Coruña puedan ser calificadas de "capital mobiliario" si el objeto de dicho alquiler es un negocio, como es el caso.

Y, como se ha indicado, se considera que la Comunidad de Bienes de los hermanos JMx... arrienda un negocio de explotación hotelera, dado que su objeto es un inmueble dedicado a hotel en el que previamente ellos mismos habían ejercido la actividad, lo que constituye una "unidad económica" en el sentido requerido por la doctrina, y por tanto, procede la calificación de dicho arrendamiento como de industria o negocio.

#### Sexto:

Sentada así la existencia de un arrendamiento de negocio, la cuestión se centra entonces en determinar si el inmueble que se enajena el 25/01/2008, y sobre el que se llevaba a cabo tal actividad, tiene la consideración de elemento afecto o no afecto a una actividad económica, a efectos de aplicar sobre la ganancia patrimonial derivada de su transmisión los coeficientes reductores a que se refiere la DT 9ª de la Ley del IRPF.

En este sentido hay que indicar que la Dirección General de Tributos (DGT) ha venido considerando que, **en el caso de arrendamientos de negocio, los elementos patrimoniales integrantes del negocio que se arrienda se encuentran afectos a una actividad económica, aun cuando el propietario obtenga rendimientos del capital mobiliario.** Así, las siguientes consultas: CV 0146/2005, V1883-06, V2370-07, y más recientemente, CV 1606/201 y CV 0193/2016, de 19/05/2011 y 20/01/2016. Asimismo, esta doctrina ha sido confirmada la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 17 de enero de 2011, recurso 1076/2007, y por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sentencias de 8 de febrero y 4 de abril de 2007, recursos 909/2003 y 583/2005 respectivamente).

En concreto, en la segunda de las Sentencias citadas se indica:

*"En efecto, de acuerdo con la relación de hechos expuestos, debe entenderse que las consideraciones de la Inspección son conformes a derecho, desde el momento en el que ha quedado acreditado que el negocio agrícola permaneció en funcionamiento sin solución de continuidad. Por tanto, en el momento de la transmisión ni había desafectación, ni mera transmisión de una fincas (sino de un todo organizado como explotación agrícola, en funcionamiento), es decir, una transmisión "inter vivos" del patrimonio empresarial que, consecuentemente, ha de incluirse en el específico supuesto legal previsto en el artículo 41.dos de la Ley 18/1991".*

Por su parte, por la DGT se considera, y este Tribunal comparte, que, ejerciéndose una actividad económica, si acto seguido y sin interrupción se procede a arrendar dicha actividad, la propia calificación del contrato como arrendamiento de negocio conlleva que, durante la vigencia de dicho contrato, los elementos patrimoniales cedidos tengan la consideración de afectos a la actividad económica.

Al respecto es evidente que la explotación del hotel que venía siendo desarrollada por el recurrente, y que es luego objeto del contrato de arrendamiento, es la misma, lo que necesariamente conlleva que no haya llegado nunca a producirse la desafectación del inmueble transmitido de la actividad o explotación de que se trata,

cualquiera que hubiera sido el tiempo durante el que los bienes de la explotación que la integran permanecieron arrendados.

Cabe recordar que, tal y como se ha expuesto en el FD 2º, según la Disposición Transitoria 9ª de la Ley del IRPF los coeficientes correctores se aplicarían en su caso a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de “elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994”.

Pero, además, el apartado 2 de dicha DT 9ª establece lo siguiente:

*“2. A los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión”*.

Por tanto, para que pudieran aplicarse los coeficientes reductores, la desafectación del inmueble de la explotación económica debería haberse producido con más de tres años de antelación a la fecha de su transmisión. Teniendo en cuenta que en el caso planteado la enajenación tuvo lugar el 25/01/2008, su desafectación de la explotación del negocio hotelero debería de haberse producido antes del 25 de enero de 2005. Pero **el inmueble nunca ha estado desafectado del negocio del hotel** de que formaba parte, sino que ha habido tan solo un cambio de titulares de dicho negocio: primero, la Comunidad de Bienes de los hermanos **JMx...**, propietaria del inmueble, hasta el 19 de mayo de 1998, y después, la sociedad arrendataria **FX...SL**.

En virtud de todo lo anterior, se considera que en el presente caso se ha arrendado un inmueble con todo lo necesario para que el arrendatario que continúa con la explotación desarrolle la misma, por lo que cabe calificar la operación de arrendamiento de negocio, una unidad patrimonial con vida propia. Esta calificación comporta que durante la vigencia del contrato de arrendamiento de negocio el inmueble haya seguido manteniendo su consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica, que no se haya producido la desafectación del inmueble, y que, en consecuencia, no sean aplicables a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión los coeficientes reductores de la DT 9ª.

Y ello aunque se considere que durante la vigencia del contrato de arrendamiento el Sr. **Jx...** no hubiese realizado actividad económica, esto es, aunque la actividad arrendadora que realiza no pueda ser calificada como actividad económica y le reporte rendimientos del capital mobiliario. Debe tenerse en cuenta que en estos casos de arrendamiento de negocio, esto es, de cesión de uso del negocio, el propietario mantiene una conexión con esa actividad económica, sigue siendo titular mediato de ella, a título de arrendador. Por ello debe considerarse que le es aplicable, por lo que a la DT 9ª se refiere, la **“afectación”** a la explotación económica de que se trate, que continúa a través del arrendatario.

Esta conexión que mantiene el arrendador de negocio no es suficiente para considerar que ejerce la actividad a la que está afecto ahora el inmueble, ni para hacer que, si no ejerce el arrendamiento ordenando por cuenta propia los medios productivos, la actividad arrendadora que realiza sea calificada como actividad económica, pero sí para que no entre en juego la DT 9ª.

Caso distinto será, como expone la doctrina administrativa, el del arrendamiento individual de un inmueble. Aquí ninguna conexión le queda al antiguo titular de la explotación económica con la que ahora realice el arrendatario del inmueble sobre aquél, de modo que, una vez transcurridos los 3 años desde el final de su actividad, sí podrá enajenar el inmueble arrendado aplicando los coeficientes de la DT 9ª.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en Resolución de 25/10/2012, rec 2883/2009, que a su vez recoge la doctrina anterior de la Resolución 6230/2008, de 13/05/2009:

*“Es decir, en caso de una o más fincas afectas a una explotación agraria que en ella o en ellas se desarrolla, el arrendamiento de dicha explotación (arrendamiento de negocio) no determina la desafectación de la finca o las fincas afectas. Si esta o estas son posteriormente vendidas no procedería la aplicación de los coeficientes reductores de la eventual ganancia patrimonial...”*

*... la propia calificación como arrendamiento de negocio conlleva que durante la vigencia del contrato de arrendamiento, la finca sigue manteniendo su consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica”*

**Septimo.**

Alcanzada esta conclusión, no es preciso ya analizar si en este caso la Comunidad de Bienes ejerció el arrendamiento de negocio ordenando por cuenta propia los medios productivos y si, por tanto, la actividad arrendadora que realiza podía ser calificada como actividad económica, ya que, como hemos visto, no es relevante para sostener que, una vez calificada la operación como arrendamiento de negocio, la cesión que de éste se hizo a la entidad que continuó con la explotación del hotel, trajo como consecuencia la consideración de bienes afectos al mismo de todos aquellos sobre los que se ejercía.

No obstante, este Tribunal considera que no ha quedado demostrado que el arrendamiento de negocio se desarrolle a través de una actividad económica.

Para determinar si la actividad desarrollada tenía en efecto la consideración de actividad económica, habría que examinar si se cumplían los requisitos del apartado 1 del artículo 27 de la LIRPF, no siendo aplicable el apartado 2 del artículo (previsto para el arrendamiento de inmuebles):

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

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

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

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

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

En otro caso, nos hallaríamos simplemente en un supuesto de obtención de rentas que deberían ser calificadas como rendimiento del capital mobiliario, de acuerdo con lo previsto en el art. 25.4 LIRPF:

*“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:*

...

*4. Otros rendimientos del capital mobiliario.*

*Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:*

*a) ...*

*b) ...*

*c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas”.*

*d) ...”*

Por parte de este Tribunal no puede aceptarse que el Sr. **Jx...** haya llevado a cabo una actividad económica de arrendamiento de negocio, en los términos en que lo entienden tanto la Oficina Gestora como el TEAR.

Dejando aparte la cuestión de determinar si lo que se arrienda es una industria o negocio en funcionamiento, o simplemente un local de negocio, cuestión que ya se ha tratado, lo que no puede considerarse es que esa actividad se realice con *“ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos”*. Las pruebas que constan en el expediente, y de las que se ha servido la Oficina Gestora, no son

suficientes. El arrendamiento de negocio no supone, per se, el desarrollo de una actividad económica, sino que se trata de una cuestión de hecho que habrá de acreditarse caso por caso en función de las circunstancias concurrentes.

En el presente supuesto, el reclamante alega carecer de la estructura necesaria para realizar la explotación que se le pretende imputar, y, en efecto, no parece derivarse del expediente la existencia en el arrendador de una mínima organización empresarial, de organización autónoma alguna de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios

Se alega también por la parte actora que el alta en la actividad de alquiler de locales de negocio no implica que se realice con carácter empresarial si no existe esa ordenación de los medios de producción y humanos que exige el art. 27 de la LIRPF. Y así es; es más, este mismo artículo exige unos requisitos específicos (local y persona empleada) en el caso de arrendamiento de inmuebles para su consideración como actividad empresarial.

Pero la Oficina Gestora entiende que no se trata en el presente caso de un simple alquiler de local de negocio, sino de un negocio en funcionamiento (explotación de un hotel), que ya venía ejerciendo con anterioridad el propio obligado tributario, y que sí se da esa ordenación requerida por el art. 27. Y justifica esa ordenación básicamente en que la Comunidad de bienes tenía contratado personal y había asumido el compromiso de abonar indemnizaciones por despido en caso de cese del contrato –lo que de hecho lleva a cabo a finales de 2007-. Según justifica, ello suponía que la comunidad realizaba una gestión de medios humanos, además de los materiales que suponía el arrendamiento del hotel y el mobiliario necesario para su explotación.

No cabe compartir tales argumentos. Por una parte, el hecho de que se arriende un negocio, con todos los elementos materiales precisos para su funcionamiento, no implica que tal arrendamiento se realice con carácter empresarial en todo caso: será necesaria una organización de medios materiales que impliquen algo más que la simple percepción de la renta, lo que no se da en este caso. Y, en cuanto al personal empleado, el recurrente alega que la única relación laboral que tuvo con los trabajadores que perciben retribuciones de la Comunidad en 2007 fue el pago de indemnizaciones por despido, a las que estaba obligada por el contrato con la entidad arrendataria, sin que se hubiera dado otra relación laboral distinta. La Oficina Gestora, por su parte, hace constar en el Acuerdo impugnado que la Comunidad tenía contratadas 7 personas, pero no indica el tipo de relación laboral o la causa de la retribución más allá de la indemnización por despido, por lo que no queda acreditado que realmente tuviera empleados a trabajadores con la finalidad de gestionar una supuesta actividad empresarial de arrendamiento de negocio.

Entiende además la Oficina Gestora que la realización de actividad económica por la CB de la que forma parte el Sr. Jx... vendría demostrada por la sujeción al IVA de la transmisión del inmueble, impuesto que se devenga cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se realizan en el ejercicio de las actividades empresariales o profesionales.

Sin embargo, hay que señalar que la sujeción al IVA de determinadas operaciones, como es el arrendamiento de inmuebles o de negocio, atribuye la condición de empresario a efectos de este impuesto, sin que este concepto sea plenamente equivalente al de ejercicio de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. El arrendamiento de inmuebles, si no se realiza con local y empleado, determina en IRPF rendimientos del capital inmobiliario. El arrendamiento de negocio, si no supone ordenación de los medios materiales o personales, determina por su parte rendimientos del capital mobiliario. Por tanto, el hecho de que la transmisión del inmueble objeto del presente expediente hubiera estado sujeta a IVA no determina en todo caso que dicho bien hubiera estado afecto a una actividad económica, y en concreto a la de arrendamiento de negocio, como entendía la Oficina Gestora.

Por lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en el referido recurso de alzada ordinario,

**ACUERDA**

**DESESTIMARLO**, de acuerdo con lo indicado en los precedentes Fundamentos de Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.



Fiscal Impuestos

