

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

Referencia: NFJ074165

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA**

Sentencia 263/2019, de 26 de abril de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 66/2018

**SUMARIO:**

**IS. Tipo de gravamen. Tipo impositivo reducido por mantenimiento o creación de empleo. Plantilla media. Cónyuge de la socia dado de alta en el régimen de autónomos. Prueba documental. Aportación de pruebas ante el órgano económico-administrativo.** Se admite la aportación como prueba ante el TEAR del contrato de trabajo. La exigencia de que se trate de trabajadores en régimen de dependencia y por cuenta ajena excluye a los que ejerzan funciones de dirección y gerencia cuando posean el control de la entidad. Sin embargo, en este caso hay que tener en cuenta que el trabajador, por el hecho de ser el cónyuge de la socia, está obligado a darse de alta en el régimen de autónomos y teniendo en cuenta las funciones que ejerce y los servicios que presta (mediador en seguros) se debe entender que cumple los requisitos de dependencia y cuenta ajena, por lo que se computa a efectos del cálculo de la plantilla media.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR. Ley IS), disp. adic. duodécima.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 20/2007 (Estatuto del Trabajador Autónomo), art. 1.

RDLeg. 1/1994 (TR Ley General de la Seguridad Social), disp. adic. 27.<sup>a</sup>.**PONENTE:***Don Abel Ángel Sáez Doménech.*

Magistrados:

Don ABEL ANGEL SAEZ DOMENECH

Doña LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA

Doña ASCENSION MARTIN SANCHEZ

**T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD**

MURCIA

SENTENCIA: 00263/2019

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA -DIR3:J00008051

Correo electrónico:

N.I.G: 30030 33 3 2018 0000109

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000066 /2018 /

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De D./ña. ROMERO & JORQUERA AGENCIA DE SEGUROS, SL

ABOGADO GERMAN DAVALOS SANCHEZ

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. JORGE JOSE EGEA GABALDON

Contra D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.

RE CURSO núm. 66/2018

SENTENCIA núm. 263/2019

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

compuesta por

D<sup>o</sup> n Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

D<sup>a</sup> . Leonor Alonso Díaz Marta

D<sup>a</sup> . Ascensión Martín Sánchez Magistradas

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA nº. 263/19

En Murcia, a veintiséis de abril de dos mil diecinueve.

En el recurso contencioso administrativo nº. 66/18, tramitado por las normas ordinarias, en cuantía de 1670,71 € y referido a: Impuesto de Sociedades.

Parte demandante:

ROMERO & JORQUERA AGENCIA DE SEGUROS, S.L., representada por el Procurador D. Jorge José Egea Gabaldón y defendido por el Letrado D. Germán Dávalos Sánchez.

Parte demandada:

La Administración del Estado, representada y dirigida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 7 de diciembre de 2017 que estima en parte las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y acumulada NUM001 , la primera presentada contra la liquidación provisional con referencia nº NUM002 del Impuesto de Sociedades de 2010, girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Murcia, por importe de 1670,71 euros, en la que se regulariza la situación tributaria de la actora al entender que no procede aplicar el tipo reducido regulado en la Disposición Adicional Duodécima del RDL 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, y la segunda presentada contra la sanción impuesta a la actora con número de referencia: NUM002 por importe de 727,69 euros impuesta por el mismo órgano por la comisión de una infracción tributaria derivada de la anterior regularización por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la norma tributaria parte de la deuda tributaria; sanción que se anula por considerar que no está suficientemente motivada la culpabilidad de la actora.

Pretensión deducida en la demanda:

Que se dice sentencia en la que, estimando en todas sus partes este recurso, se acuerde la anulación de la resolución impugnada en reclamación nº NUM000 y NUM001 , acumuladas, y en su consecuencia, la anulación del acuerdo de liquidación nº NUM002 de la que trae su causa al principio referenciado, por ser contrario a Derecho.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Abel Ángel Sáez Doménech , quien expresa el parecer de la Sala.

## I. ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 30 de enero de 2018, y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

### Segundo.

La parte demandada ha solicitado la desestimación de la demanda por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

### Tercero.

No ha habido recibimiento del proceso a prueba, con lo que una vez evacuado el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 12 de abril de 2019.

## II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### Primero.

Interpone la actora el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 7 de diciembre de 2017 que estima en parte las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y acumulada NUM001 , la primera presentada contra la liquidación provisional con referencia nº NUM002 del Impuesto de Sociedades de 2010, girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Murcia, por importe de 1670,71 euros, en la que se regulariza la situación tributaria de la actora al entender que no procede aplicar el tipo reducido regulado en la Disposición Adicional Duodécima del R. D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades , y la segunda presentada contra la sanción impuesta a la actora por el mismo órgano, con número de referencia: 2014RSC73150114EG, por importe de 727,69 euros, por la comisión de una infracción tributaria derivada de la anterior regularización por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la norma tributaria parte de la deuda tributaria; sanción que se anula por considerar que no está suficientemente motivada la culpabilidad de la actora.

Se basa el TEAR para llegar a la referida conclusión en los siguientes argumentos:

TERCERO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

En lo que se refiere a la reclamación número NUM000 , la cuestión a resolver es si se ajusta a derecho el acuerdo impugnado y, en definitiva, si procede la aplicación a la reclamante, en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2010, del tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo regulado en la Disposición adicional duodécima del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la cual dispone lo siguiente:

"1. En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por 100.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por 100.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de esta Ley.

2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de doce meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese período.

Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos.

En caso de incumplimiento de la condición establecida en este apartado, procederá realizar la regularización en la forma establecida en el apartado 5 de esta disposición adicional.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

4. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 de esta Ley.

Cuando la entidad sea de nueva creación, o alguno de los períodos impositivos a que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional hubiere tenido una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

5. Cuando la entidad se hubiese constituido dentro de los años 2009, 2010 o 2011 y la plantilla media en los doce meses siguientes al inicio del primer período impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, la escala establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

Cuando se incumpla dicha condición, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 por 100 a la base imponible del referido primer período impositivo, además de los intereses de demora.

6. Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 de esta Ley, la escala a que se refiere el apartado 1 anterior no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados."

CUARTO. Con arreglo a lo anterior, será necesario que la plantilla media de la sociedad durante los doce meses siguientes al inicio del período impositivo en que se cumplan los requisitos previstos en el apartado 1 de la disposición adicional 12.a TRLIS, en el caso que nos ocupa 2010, sea superior o igual a la unidad y que, a su vez, no sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009, esto es, 2008. A este respecto, la Oficina Gestora hace constar tanto en la propuesta como en la liquidación notificadas al interesado, que la plantilla media de empleados de la entidad en el ejercicio 2010 es inferior a la unidad.

Defiende ahora el reclamante que cumple el requisito de plantilla media en el ejercicio 2010 no inferior a la unidad. En defensa de su derecho y acompañando el escrito de interposición de la presente reclamación, el interesado aporta novedosamente, pues no lo hizo ante el órgano gestor, contrato de trabajo del cónyuge de la socia de la entidad, dado de alta en el Régimen especial de Autónomos, según indica el reclamante.

Al respecto, como ha manifestado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de fecha de 6 de noviembre de 2014 (R.G.: 6668/2012) relativa a la admisión de pruebas ante los Tribunales económico-administrativos, al señalar que "Es por primera vez en esta vía económico-administrativa cuando la interesada procede a aportar abundante documentación requerida por la inspección y no aportada ante ella en su día. Pues bien, este Tribunal desea recordar que ha venido pronunciándose reiteradamente sobre la aportación en vía de revisión de documentación acreditativa de las pretensiones deducidas en dicha vía, no aportada previamente en el procedimiento de aplicación de los tributos. En este sentido, se ha mantenido la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento.

(...)

En consecuencia, no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este Tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. (...). Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, ya interesada no acredita ante este Tribunal Central motivo alguno por el cual no proporcionó a la Inspección la documentación ahora aportada cuando fue requerida expresamente para ello en

fase inspectora por lo que, no derivándose del expediente circunstancia alguna que impidiera tal aportación, debe concluirse que ello se debió, exclusivamente, a su libre decisión, y ello a la vista de los constantes requerimientos consignados en diligencias firmadas por el representante de la obligada tributaria."

En consecuencia, ha de entenderse que, salvo circunstancias excepcionales, las pruebas relevantes, a juicio del reclamante, para la adecuada regularización de su situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión. Con el fin de apreciar la concurrencia de tales circunstancias excepcionales en el caso que nos ocupa, debe tenerse en consideración que, del expediente remitido por la oficina gestora, se desprende que el inicio del procedimiento tuvo lugar mediante propuesta en la que se ponía de manifiesto el expediente al interesado para que si lo consideraba conveniente formulase las alegaciones y presentase los documentos y justificantes que estimase pertinentes en orden a justificar la procedencia de la aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo, pues éste era el único motivo de regularización incorporado a la propuesta como claramente se indicaba en la motivación de esta última, en la cual se señala expresamente que "Consultada la base de datos de la Tesorería de la S. Social la plantilla media de empleados en el ejercicio 2008 asciende a 0,85 empleados y en el ejercicio 2010 es de 0,85 empleados, no cumpliendo el requisito de un empleado como mínimo con un contrato en el Régimen General de la Seguridad Social." por lo que ha tenido opción de argumentar contra la propuesta notificada. No consta en el expediente que el interesado formulase alegaciones ni aportase documentación alguna en orden a justificar su derecho.

Trascurrido el plazo otorgado para alegaciones y no habiendo presentado el interesado documento ni alegación alguna, se dicta liquidación por entender que no se ha acreditado el derecho por el interesado, con lo que, partiendo de la dicción del artículo 105.1 de la LGT en virtud del cual "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", correspondía al interesado la prueba de su derecho a la aplicación de un tipo reducido y entendemos que dicha prueba no se ha producido, en el momento procedimental oportuno, esto es, el procedimiento de comprobación limitada instruido por la Oficina de Gestión tributaria, tras habersele otorgado por la Administración los trámites oportunos para ello. Por lo que procede confirmar la liquidación impugnada."

Fundamenta la actora su pretensión como base en los siguientes motivos:

1) Fundamentos jurídicos materiales:

**SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS PARA ACOGERSE A LA ESCALA REDUCIDA DEL TIPO DE GRAVAMEN POR CREACIÓN Y MANTENIMIENTO DE EMPLEO**

Que tras la comprobación administrativa se procede a la eliminación de la aplicación de la escala reducida del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades aplicada por el sujeto pasivo como consecuencia del cumplimiento de lo establecido en la DA12a de la LIS en cuanto a la creación y mantenimiento de empleo.

Así pues, la Administración considera que la plantilla media durante el ejercicio 2010 fue inferior a la unidad, en concreto 0,85, por lo que se incumple uno de los requisitos previstos normativamente para la aplicación de dicha bonificación fiscal. También menciona que en el 2008 tampoco llegó a la unidad, pero esto no es impedimento para la aplicación de esta bonificación fiscal puesto que la normativa exige que para los ejercicios comenzados a partir del 2009 la plantilla media no pueda ser inferior a la unidad ni a la de 2008, pudiendo ser la de dicho ejercicio, 2008, inferior a la unidad.

Esto es así porque la Administración no ha considerado a uno de los trabajadores dados de alta en el Régimen Especial de Autónomos de la Seguridad Social, sino que sólo ha consultado los datos relativos a aquellos trabajadores dados de alta en el Régimen General.

Sin embargo, existe un trabajador miembro de la plantilla de la entidad que por disposición legal, dado que es el cónyuge de la socia del sujeto pasivo (ROMERO Y JORQUERA AGENCIA DE SEGUROS, S.L.), está obligado a darse de alta en el Régimen Especial de Autónomos pero debe considerarse como empleado en los términos previsto por la legislación laboral prestando sus servicios en condiciones de dependencia y por cuenta ajena, manifestándose las notas de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia, por lo que ha de ser tenido en cuenta a la hora del cálculo de la plantilla media.

Este empleado, Don Eloy , cónyuge de la socia del sujeto pasivo, presta sus servicios retribuidos a valor de mercado calificándose de rendimientos del trabajo, dentro del ámbito de organización y dirección de la empresa de manera habitual y continuada.



A efectos acreditativos de la condición de asalariado del cónyuge se aporta la siguiente documentación:

1. Contrato de trabajo formalizado entre la entidad y Don Eloy (DOCUMENTO N° 1) por tiempo indefinido a tiempo completo, de fecha 1 de julio de 2009, por 40 horas semanales prestadas de lunes a viernes en la categoría profesional de "COMERCIAL" como autónomo colaborador ya que la legislación laboral le obliga a darse de alta en el Régimen Especial de Autónomos de la Seguridad Social.

De dicho contrato se desprende que dispone de una remuneración compuesta por un salario base, pagas extras y complementos, así como de un período vacacional de 30 días naturales, quedando acogido a lo dispuesto por el Estatuto de los Trabajadores (cláusulas sexta, séptima y octava del contrato de trabajo)

2. Dos los servicios prestados y el modo en que lo hace, este trabajador deben considerarse como empleado en los términos previsto por la legislación laboral en condiciones de dependencia y por cuenta ajena, por lo que ha de ser tenido en cuenta a la hora del cálculo de la plantilla media ya que se dan en este caso las notas de dependencia, ajenidad, remuneración y voluntariedad propias de la legislación laboral para los trabajadores por cuenta ajena.

Así, está sujeto a un horario laboral y debe presentar cuentas ante la entidad contratante, para la cual ejerce como mediador de seguros privados (DOCUMENTO N° 2), sin que en ningún caso su trabajo esté relacionado con alguna de las actividades propias del cargo de administrador.

3. A efectos acreditativos de la labor desempeñada se acompañan contratos de seguros privados formalizados por este trabajador con varios clientes de la entidad (DOCUMENTO N° 3) así como emails (DOCUMENTO N°4) intercambiados por el mismo en actuación de su labor comercial y de mediador desde la entrada en vigor de su contrato laboral en fecha de 1 de julio de 2009.

En conclusión, queda acreditado que esta persona debe ser considerada como empleada de la entidad a efectos del cálculo de la plantilla media de ésta desde la entrada en vigor de su contrato en fecha de 1 de julio de 2009, cumpliéndose, por tanto, con el requisito exigido por la DA12 de la LIS para la aplicación de la escala reducida por creación y mantenimiento de empleo.

#### SOBRE LA ADMISIÓN Y VALORACIÓN DE LAS PRUEBAS APORTADAS EN VÍA DE REVISIÓN.

Que las anteriores manifestaciones y pruebas acreditativas ya fueron puesta de manifiesto ante el TEAR de Murcia en reclamación n° 30/03387/2014 y 30/04367/2014, acumuladas, cuyo fallo se impugna mediante el presente recurso contencioso. Sin embargo, tal y como el TEAR expone en el referenciado fallo, las mismas no fueron objeto de admisión y valoración por considerar que toda prueba relevante debe ser aportada durante el procedimiento de comprobación ante el órgano competente de Gestión tributaria, sin que quepa examinar ninguna prueba aportada ya en fase de revisión (FD 4°), lo cual atenta contra el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva, tal y como así tienen reconocido distintos Tribunales de Justicia ( sentencia 287/2016 dictada por el TSJ de Madrid, de fecha de 11/3/2016 ; en los mismos términos se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 6 de febrero de 2012 ), y el propio Tribunal Supremo .

Así, es el Tribunal Supremo quien de manera clara y contundente afirma que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida (TS 20-6-12, EDJ 161201, de la cual se reproduce un extracto en el siguiente párrafo), siendo posible, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, admitir en sede de revisión administrativa documentación no aportada en sede de gestión, pues al configurarse la vía revisora administrativa como un cauce de perfil cuasi jurisdiccional, hay que aplicar a esta vía la jurisprudencia que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida.

"... el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa. Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción, que tras señalar en su apartado 1 que "en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", dispone en el apartado 3 que "con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren", y en el apartado 4 que "después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones. (...)."

Por tanto, ningún obstáculo procesal existe para incorporar al recurso y valorar los documentos aportados por la entidad actora con la demanda y, por idénticas razones, tampoco puede oponerse objeción alguna al análisis de los documentos que figuran en el expediente administrativo a la hora de resolver las cuestiones de fondo, ya que, esa aportación documental no pretende convertir a esta Sala ni antes al TEAR, en órgano de gestión tributaria, sino que tiene por finalidad justificar los hechos en que se basan los motivos de impugnación invocados frente a la liquidación recurrida, lo que tiene perfecto encaje en este proceso.

Expuesto lo anterior, lo cierto es que la documentación aportada debiera haber sido analizada por el TEAR, que contaba con los elementos probatorios necesarios para emitir un pronunciamiento sobre la pretensión actora, de modo que decidiera si resultaba procedente la deducibilidad de las retenciones cuyos importes no constaban a la Agencia Tributaria.

Esta misma Sección, en Sentencia de 14 de mayo de 2010, recaída en el recurso 624/08, ha manifestado:

"Sobre la segunda de las observaciones del TEAR, no podemos compartir la máxima en la que se apoya el órgano de revisión. El Reglamento de revisión 520/2005, no limita la posibilidad de efectuar alegaciones ni la aportación de pruebas ante los TEAs. Impedir y no valorar la aportación de documentos porque no se aportaron ante la "inspección" puede reducir a la nada la actividad revisora, convirtiéndolo en su simple trámite sin virtualidad alguna. La interpretación llevada a cabo introduce una restricción que las normas procedimentales no han contemplado"

Y en este sentido se pronuncia igualmente el Supremo en sentencia de 20 de abril de 2017 al señalar en la misma que la prueba sobre la existencia de un derecho material, como sería en este caso el derecho a aplicar un tipo reducido, no puede desvirtuarse por el incumplimiento de un requisito formal, el cual sería no haber aportado la documentación justificativa durante el procedimiento de comprobación.

Se hace especial hincapié en el caso concreto analizado en la sentencia arriba reseñada, por su solicitud con el presente, en el que habiendo solicitado el contribuyente la devolución del IVA por las cuotas soportadas, la Administración emite requerimiento solicitando el detalle de las operaciones realizadas. El requerimiento no es atendido en plazo, por lo que se deniega la devolución. No obstante, durante la fase de revisión, esto es, cuando interpone el recurso, el interesado presenta la documentación que acredita su derecho a la deducción y, por tanto, devolución de las cuotas de IVA soportadas. Sin embargo, la Administración desestima la reclamación argumentando, al igual que en el presente caso, que, en fase de recurso, no pueden tenerse en cuenta hechos que pudieran manifestarse en una fase procedimental anterior, postura que se mantiene en la vía jurisdiccional.

Se eleva recurso de casación al Tribunal Supremo, quien se pronuncia señalando que es doctrina consolidada del Tribunal Supremo el entender que si la Administración, el TEAC y los tribunales de justicia no



pueden entrar a valorar la prueba documental aportada, se está vulnerando el acceso a la jurisdicción revisora del recurrente.

Recientemente, el Supremo ha vuelto a reafirmar este criterio en Sentencia de 10-09-2018 , EDJ 55667, en la que se contiene el criterio expuesto.

A la vista del criterio mantenido por el Supremo y distintos Tribunales de Justicia, finalmente la Administración, a través de la doctrina del TEAC, ha terminado por aceptar el mismo. Y así, el TEAC, en fecha de 2 de noviembre de 2017, dictó una resolución por la cual se acepta que en las reclamaciones interpuestas ante el TEAR o TEAC, los contribuyentes puedan incorporar nuevas pruebas no aportadas previamente sin que se vean rechazadas. Eso sí, establece como limitación que dichas pruebas no pueden suponer para el TEAR o TEAC, el órgano encargado de resolver la reclamación, una excesiva labora de investigación, pues esa labora corresponde a los órganos de gestión e inspección, sino que el TEAR o TEAC se debe limitar a revisar las pruebas."

Por último, la Administración demandada se opone a la demanda por entender que la resolución impugnada es conforme a derecho. Señala en concreto:

"PRIMERO. La entidad ROMERO & JORQUERA AGENCIA DE SEGUROS, SL con NIF -B30731566 presentó el día 20/07/2011 la declaración del Impuesto de Sociedades del 2.010 con nº justificante 2001762405745 con una base imponible positiva de 29.107,82 y una cuota a ingresar de 2.844,43 euros.

La entidad aplicó el tipo impositivo reducido del 20 % por aplicación de la Disposición adicional Duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por mantenimiento y creación de empleo.

El día 11/06/2014 se le notifica una propuesta de liquidación provisional en la que se aplica el tipo impositivo del 25% al considerar que no cumple el requisito de tener al menos una persona contratada a jornada completa en el ejercicio 2.010. Para ello se consulta la base de datos de la Tesorería de la Seguridad Social que muestra la plantilla media de trabajadores en situación de alta en el Régimen General de la Seguridad Social.

La entidad no presentó alegaciones y el día 14/07/2014 se le notifica la liquidación provisional con una cuota de 1.455,39 euros.

SEGUNDO. En todo lo demás, se niegan los de la demanda en tanto en cuanto se opongan, nieguen o no coincidan, exactamente, con los derivados del expediente administrativo, en base a lo dispuesto en el artículo 405.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC ), aplicable a este orden jurisdiccional, al amparo de la Disposición Final Primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). A los anteriores hechos son aplicables los siguientes

TERCERO. Añade en cuanto al fondo que la disposición adicional Duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, introducida mediante Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 establece lo siguiente:

"2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa."

Con arreglo a lo anterior, será necesario que la plantilla media de la consultante durante los doce meses siguientes al inicio del período impositivo en que se cumplan los requisitos previstos en el apartado 1 de la D.A. 12ª del TRLIS, previamente transcrito, sea superior o igual a la unidad y que, a su vez, no sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

A efectos del cómputo de la plantilla media, "s e tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa" tal y como dispone el apartado 3 de la ya citada D.A. 12ª del TRLIS. Por tanto, únicamente podrán tomarse en consideración los trabajadores que hayan sido empleados en los términos previstos en la legislación laboral y

presten sus servicios en régimen de dependencia y por cuenta ajena, es decir, se manifiesten las siguientes notas características: voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia.

Al respecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, no tendrían la consideración de trabajadores por cuenta ajena "Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquella, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio".

De acuerdo con esta última disposición, se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Por su parte, la citada disposición adicional vigésima séptima establece que se presumirá dicho control, salvo prueba en contrario, entre otros casos, cuando la mitad del capital de la sociedad para la que el trabajador preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco, por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

En el caso que nos ocupa, al menos la mitad del capital de la sociedad está distribuido entre socios con los que la persona contratada convive y con los que está unida por vínculo conyugal o de parentesco hasta segundo grado. En consecuencia, se presume que la persona empleada posee el control efectivo de la sociedad y, por tanto, su relación con la sociedad no tiene carácter laboral, de conformidad con el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007.

En el caso que nos ocupa el cónyuge de la administradora se encuentra vinculado de forma directa a las decisiones de la entidad.

Por ello, no procede la aplicación del tipo reducido en el Impuesto de Sociedades, debiendo desestimarse la demanda."

## **Segundo.**

La cuestión planteada en el presente caso, una vez que la sanción ha sido anulada por el TEARM en la resolución impugnada, consiste únicamente en determinar si la actora cumple con el requisito establecido en la Disposición Adicional duodécima de TRLIS, para la aplicación del tipo reducido del impuesto de Sociedades de 2010 (20/100).

La disposición adicional Duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, introducida mediante Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, establece lo siguiente:

"2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que, durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa."

A efectos del cómputo de la plantilla media, "s e tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa " tal y como dispone el apartado 3 de la ya citada D.A. 12ª del TRLIS.

Por tanto, únicamente podrán tomarse en consideración los trabajadores que hayan sido empleados en los términos previstos en la legislación laboral y presten sus servicios en régimen de dependencia y por cuenta ajena, debiéndose dar por tanto las siguientes notas características: voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia.

Al respecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, no tendrían la consideración de trabajadores por cuenta ajena "Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten

otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquella, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio'.

De acuerdo con esta última disposición, se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Por su parte, la citada disposición adicional vigésima séptima establece que se presumirá dicho control, salvo prueba en contrario, entre otros casos, cuando la mitad del capital de la sociedad para la que el trabajador preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco, por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado .

Con arreglo a lo anterior, será necesario que la plantilla media de la sociedad durante los doce meses siguientes al inicio del período impositivo en que se cumplan los requisitos previstos en el apartado 1 de la disposición adicional 12.ª a TRLIS, en el caso que nos ocupa 2010, sea superior o igual a la unidad y que, a su vez, no sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009, esto es, 2008.

A este respecto, la Oficina Gestora hace constar tanto en la propuesta como en la liquidación provisional notificadas al interesado, que la plantilla media de empleados de la entidad en el ejercicio 2010 es inferior a la unidad. Después de hacer referencia a la normativa aplicable dice que en el presente caso consultada la base de datos de la Tesorería de la S. Social, la plantilla media de empleados en el ejercicio 2008 asciende a 0,85 empleados y en el ejercicio 2010 es de 0,85 empleados, no cumpliendo el requisito de un empleado como mínimo con un contrato en el Régimen General de la Seguridad Social .

Defiende sin embargo la recurrente que cumple el requisito de plantilla media en el ejercicio 2010. En defensa de su derecho acompaña con el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, sin que lo hubiera hecho ante el órgano gestor, un contrato de trabajo del cónyuge de la socia de la entidad dado de alta en el Régimen Especial de Autónomos, documento al que no le da valor el TEARM por entender que debió ser aportado en el procedimiento de gestión de acuerdo con una resolución del Tribunal Económico Administrativo Central y no en vía económico-administrativa, momento que considera a tales efectos inoportuno en contra del criterio que viene manteniendo esta Sala, que entiende que el Reclamante de revisión 520/2005, no limita la posibilidad de efectuar alegaciones ni de aportar pruebas ante los TEAs, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de abril de 2017 al decir que la prueba sobre la existencia de un derecho material, como sería en este caso el derecho a aplicar un tipo reducido, no puede desvirtuarse por el incumplimiento de un requisito formal, como sería no haber aportado la documentación justificativa durante el procedimiento de comprobación.

Pues bien, el Sr. Abogado del Estado en esta vía jurisdiccional ya no alude a dicha tesis, al señalar que a efectos del cómputo de la plantilla media, " se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa " tal y como dispone el apartado 3 de la ya citada D.A. 12ª del TRLIS, alegando que por tanto únicamente pueden tomarse en consideración los trabajadores que hayan sido empleados en los términos previstos en la legislación laboral y presten sus servicios en régimen de dependencia y por cuenta ajena , es decir, se manifiesten las siguientes notas características: voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia; añadiendo que según lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo , no tendrían la consideración de trabajadores por cuenta ajena "Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquella, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio" ; y ello para llegar a la conclusión de que de acuerdo con esta última disposición, se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Sigue diciendo que la citada disposición adicional vigésima séptima establece que se presumirá dicho control, salvo prueba en contrario, entre otros casos, cuando la mitad del capital de la sociedad para la que el trabajador preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco, por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado; afirmando que en este caso al menos la mitad del capital de la sociedad está distribuido entre socios con los que

la persona contratada convive y con los que está unida por vínculo conyugal o de parentesco hasta segundo grado. En consecuencia, se presume que la persona empleada posee el control efectivo de la sociedad y, por tanto, su relación con la sociedad no tiene carácter laboral, de conformidad con el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007; ya que se trata del cónyuge de la administradora de la sociedad que está vinculado de forma directa con las decisiones de la misma; razón por la que entiendo que no procede aplicar el tipo reducido del 20/100, sino el ordinario del 25/100.

Sin embargo, no cita las pruebas tomadas en cuenta para llegar a dicha conclusión a la que no alude el órgano de gestión ni tampoco el TEARM en la resolución impugnada. Parece que se basa en una presunción derivada de ser el trabajador cónyuge de la socia de la empresa dado de alto en el Régimen especial de trabajadores Autónomos; presunción que sin embargo no es tenida en cuenta por el órgano de gestión.

No obstante, como alega la parte actora, lo cierto es que existe un trabajador miembro de la plantilla de la entidad que por disposición legal, dado que es el cónyuge de la socia del sujeto pasivo (ROMERO Y JORQUERA AGENCIA DE SEGUROS, S.L.), está obligado a darse de alta en el Régimen Especial de Autónomos, que debe considerarse como empleado de la misma en los términos previstos por la legislación laboral, en la medida de que presta sus servicios en condiciones de dependencia y por cuenta ajena, dándose las notas de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia. En consecuencia, debe ser tenido en cuenta a la hora de calcular la plantilla media de la empresa. Este empleado es D. Eloy, cónyuge de la socia del sujeto pasivo, que presta sus servicios retribuidos de manera habitual y continuada calificándolos como rendimientos del trabajo, dentro del ámbito de organización y dirección de la empresa.

A efectos acreditativos de la condición de asalariado del cónyuge aporta la actora la siguiente documentación:

1. Contrato de trabajo formalizado entre la entidad y Don Eloy (DOCUMENTO N° 1) por tiempo indefinido a tiempo completo, de fecha 1 de julio de 2009, por 40 horas semanales prestadas de lunes a viernes en la categoría profesional de "COMERCIAL" como autónomo colaborador ya que la legislación laboral le obliga a darse de alta en el Régimen Especial de Autónomos de la Seguridad Social.

De dicho contrato se desprende que dispone de una remuneración compuesta por un salario base, pagas extras y complementos, así como de un período vacacional de 30 días naturales, quedando acogido a lo dispuesto por el Estatuto de los Trabajadores (cláusulas sexta, séptima y octava del contrato de trabajo).

Por tanto atendiendo a los servicios prestados y al modo en que los presta dicho trabajador debe ser considerado como empleado de la empresa en los términos previstos por la legislación laboral, esto es, en condiciones de dependencia y por cuenta ajena, por lo que ha de ser tenido en cuenta a la hora del cálculo de la plantilla media ya que se dan en este caso las notas de dependencia, ajenidad, remuneración y voluntariedad propias de la legislación laboral para los trabajadores por cuenta ajena.

Así, está sujeto a un horario laboral y debe presentar cuentas ante la entidad contratante, para la cual ejerce como mediador de seguros privados (DOCUMENTO N° 2), sin que en ningún caso su trabajo esté relacionado con alguna de las actividades propias del cargo de administrador.

2. Para acreditar que dicho trabajador presta sus servicios bajo la dependencia de la empresa aporta la actora contratos de seguros privados formalizados por el mismo con varios clientes de la entidad (DOCUMENTO N° 3), así como emails (DOCUMENTO N°4) intercambiados por el mismo en actuación de su labor comercial y de mediador desde la entrada en vigor de su contrato laboral en fecha de 1 de julio de 2009.

En definitiva, procede señalar que del hecho de que el trabajador sea cónyuge de la socia de la entidad y esté dado de alta en el Régimen Especial de Autónomos (y no en el Régimen General de la Seguridad Social), precisamente por esta circunstancia, no se puede derivar sin más pruebas que sea gerente o ejerza algún control sobre la empresa, o que pese al contrato realizado, no desempeñe su trabajo bajo la dependencia y por cuenta ajena de dicha empresa, con sujeción a un horario de trabajo y con una retribución pactada.

### Tercero.

En razón de todo ello procede estimar el recurso contencioso administrativo formulado, anulando y dejando sin efecto los actos impugnados por no ser conformes a derecho con las consecuencias inherentes a tal pronunciamiento y sin expresa imposición de costas a la Administración demandada, dado las dudas de hecho



existentes a la hora de resolver el presente litigio ( art. 139 de la Ley Jurisdiccional , modificado por la Ley de Agilización procesal 37/2011, de 10 de octubre, en vigor cuando se inició el presente proceso).

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

## FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo nº. 66/18 interpuesto por ROMERO & JORQUERA AGENCIA DE SEGUROS, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia 7 de diciembre de 2017 que estima en parte las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y acumulada NUM001 , la primera presentada contra la liquidación provisional con referencia nº NUM002 del Impuesto de Sociedades de 2010, girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Murcia, por importe de 1670,71 euros, en la que se regulariza la situación tributaria de la actora al entender que no procede aplicar el tipo reducido regulado en la Disposición Adicional Duodécima del RDL 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, y la segunda presentada contra la sanción impuesta a la actora con número de referencia: 2014RSC73150114EG por importe de 727,69 euros impuesta por el mismo órgano por la comisión de una infracción tributaria derivada de la anterior regularización por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la norma tributaria parte de la deuda tributaria; sanción que se anula por considerar que no está suficientemente motivada la culpabilidad de la actora, anulando y dejando sin efecto dichos actos impugnados por no ser en lo aquí discutido conformes a derecho; sin hacer expresa imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley . El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA .

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.