

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075079

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 25 de julio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 681/2017

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón de territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Principio de seguridad jurídica. Actos propios. Actividad económica. Entidad que realiza una actividad de arrendamiento de inmuebles previa rehabilitación de los edificios. Pese a la aparente concurrencia de local y empleado, el local no se afecta de modo exclusivo y la persona empleada estaba cursando estudios en Madrid. Cumpliría los aspectos formales pero no la finalidad y espíritu de la norma. La carga y volumen de trabajo (dos inmuebles) no justifica la realización de actividad económica. Pero en anteriores actuaciones inspectoras se consideró que el hecho de que los inmuebles hubiesen sido objeto de rehabilitación por la entidad supone que realiza una actividad económica y tiene derecho a aplicar la RIC. El TEAR considera que en la actualidad ya no realiza la actividad de rehabilitación y, por tanto, ahora no realiza una actividad económica. Sin embargo, las situaciones respecto a los inmuebles arrendados son las mismas en el periodo anterior y en el actual, por lo que en aplicación del principio de confianza legítima se considera digna de protección la situación del administrado que legítimamente se ha fiado de la Administración.

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.

RD 1758/2007 (Rgto. de desarrollo Ley 19/1994), art. 5.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

Constitución Española, art. 9.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 142.

Ley 40/2015 (Régimen Jurídico del Sector Público Estatal), art. 3.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000681 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04337/2017

Demandante: TAOYO, S.L.

Procurador: MANUEL SÁNCHEZ-PUELLES GONZALEZ CARVAJAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veinticinco de julio de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 681/2017 , se tramita a instancia de la entidad TAOYO, S.L., representada por el Procurador Don Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 9 de mayo de 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 1.029.195,18 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 25 de julio de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPlico: Que se tenga por formulada, en tiempo y forma la presente Demanda Contencioso-Administrativa con los documentos que se acompañan, con sus copias, se ordene la admisión de la misma, y dentro del plazo legalmente establecido y una vez finalizado el procedimiento desarrollado al efecto, se dicte Sentencia por la que estimándose íntegramente el Recurso interpuesto, se revoque la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central dictada el día 9 de mayo de 2017 y se proceda al archivo de las presentes actuaciones, reconociéndose:

Primero.

que la parte actora, realiza la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, pues sobre los mismos realiza una previa actuación de rehabilitación, para destinarlos con posterioridad al arrendamiento.

Segundo.

que, por las razones invocadas en el punto anterior y tal y como fue reconocido por el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional en la primera de sus Resoluciones, dichos inmuebles tienen el carácter o naturaleza de inmovilizado afecto a la actividad empresarial.

Tercero.

que, al tener la naturaleza de inmovilizado material afecto a la actividad empresarial, de conformidad con la normativa vigente, los beneficios que se generen con la enajenación de dicho inmovilizado, deben considerarse aptos para la dotación a la Reserva para inversiones en Canarias.

Cuarto.

y que con el presente procedimiento se vulnera el Principio de Confianza Legítima."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

Denegado el recibimiento del pleito del recurso a prueba, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 20 de abril de 2018; y, finalmente, mediante providencia de 5 de junio de 2019 se señaló para votación y fallo el día 18 de julio de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad TAOYO, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de mayo de 2017, desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 26 de marzo de 2015, relativa a la reclamación número 35/7650/2012, promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la, A.E.A.T. de Canarias, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2007.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 21 de marzo del 2012 mediante notificación de la comunicación de inicio, teniendo alcance general, respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007.

Con fecha 26 de noviembre del 2012, el Inspector Regional dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y el ejercicio de referencia, derivado del acta de disconformidad A02- 72118210 por importe de 1.029.195,18 euros.

El motivo de regularización consistió, en síntesis, en que los beneficios obtenidos por la entidad no eran susceptibles de acogerse al incentivo de la Reserva para Inversiones en Canarias, al no proceder los mismos de la realización de una actividad económica.

SEGUNDO: Contra el acuerdo de liquidación dictado fue interpuesta ante el T.E.A.R de Canarias reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el número 35/7650/2012.

El T.E.A.R. mediante Resolución de fecha 26 de marzo de 2015, desestimó la reclamación interpuesta, confirmando el acuerdo impugnado. El fallo fue notificado en fecha 16 de abril de 2015.

TERCERO: Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 14 de mayo de 2015, solicitando la anulación de la citada Resolución y alegando, en síntesis, lo siguiente:

Primera: Actividad económica desarrollada por la interesada.

No se limita a la actividad de arrendamiento de inmuebles, sino que abarca la actividad previa de rehabilitación de los inmuebles para su posterior afección a la de arrendamiento, cumpliendo así con los requisitos de local y empleado.

Segunda: Vulneración de los principios de confianza legítima y buena fe, en conexión con la conocida Teoría de los actos propios y el principio de seguridad jurídica y legalidad.

Existe un reconocimiento previo de la realización de una actividad económica en la Resolución del TEAR de Canarias 35/02475/2005 de 26 de octubre de 2007.

CUARTO: En fecha 9 de mayo de 2017 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- La actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

Como hemos tenido ocasión de manifestar a lo largo del presente escrito de Demanda y así queda documentalmente acreditado en el expediente administrativo del presente Recurso, resultan premisas básicas, que no han sido cuestionadas en momento alguno, por parte de la Administración tributaria, las siguientes:

Primera.- Que mi representada llevó a cabo, durante los ejercicios de 1.999 y 2.001 unas obras de rehabilitación sobre dos edificios: el primero de ellos, ubicado en la calle Viera y Clavijo esquina calle Perdomo; y el segundo de los edificios, en la calle Domingo J. Navarro; ambos en la Ciudad de Las Palmas de Gran Canaria.

Segunda.- Que, de los inmuebles resultantes de la rehabilitación de los edificios citados en el punto anterior -un total de cinco locales- a fecha 31 de diciembre de 2.001, según recoge expresamente el Acuerdo de Liquidación suscrito primeramente, el de fecha 26 de mayo de 2.005, dos se encuentran arrendados, otros dos se están intentando arrendar y el quinto, único que se encuentra ubicado en el edificio sito en la calle Domingo J. Navarro, es destinado a domicilio fiscal de la mercantil.

Tercera.- Que, además, de los anteriores, en el ejercicio de 2.002, la representada adquiere un tercer inmueble, sito en la calle Triana de la misma ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, que vuelve a destinar a la previa rehabilitación y posterior arrendamiento.

Pese a ser adquirido este tercer inmueble en ejercicio posterior (2.002) a los períodos que abarca la comprobación inspectora, ya en la primera de las Inspecciones se aporta la documental acreditativa tanto de la adquisición como de la rehabilitación y del arrendamiento.

Y teniendo en cuenta esta serie de premisas y procediendo la Dependencia de Inspección a regularizar tributariamente la situación tributaria de mi patrocinada al considerar, que no ejerce la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, es el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, el que, tras conocer de la impugnación llevada a cabo, dicta Resolución en fecha 26 de octubre de 2.007, en la que se reconoce, tal y como hemos anticipado en el Hecho Segundo de la presente Demanda, lo siguiente:

"Independientemente de que la entidad contaba con persona contratada y local, el Tribunal no por esa razón sino por la de provenir los locales arrendados de una rehabilitación considera tanto la materialización como el mantenimiento de la inversión cumplidos.

Resumidamente la rehabilitación equivale a promoción inmobiliaria y el tribunal en estos casos cuando los inmuebles son destinados al arrendamiento cualquiera que sea su número les da carácter de inmovilizado afecto a una actividad empresarial"

O, dicho de otra forma, que estima la reclamación, por las siguientes razones:

1ª. No tiene en cuenta para la estimación de la reclamación, el hecho de que cuente, el obligado tributario, con persona y local, para desarrollar la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

2ª. Considera como determinante, para reconocer la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, el hecho de que procedan dichos locales arrendados de una previa actuación de rehabilitación. Por esta razón, considera tanto la materialización como el mantenimiento de la Reserva para inversión en Canarias, como requisitos cumplidos.

Y por si alguna duda ofrece lo que acabamos de exponer, aclara la segunda parte del párrafo transcrito, lo siguiente:

1º. Que la rehabilitación equivale a la promoción inmobiliaria.

2º. Y que en estos casos -es decir, en los casos de rehabilitación- cuando los inmuebles son destinados al arrendamiento, con independencia del número de inmuebles destinados al arrendamiento debe entenderse tienen carácter de inmovilizado afecto a una actividad empresarial.

Y si debe entenderse que tienen carácter de inmovilizado afecto a una actividad empresarial, -los inmuebles previamente rehabilitados y posteriormente arrendados- hay que tener presente que, con ocasión de la modificación que, del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, llevada a cabo mediante Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, en vigor, desde el 1 de enero de 2007, el apartado segundo del citado artículo 27, señala:

"La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

(...)

A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a las mismas ..."

Señala la Resolución del Central que se impugna por el presente Recurso, en el penúltimo párrafo de su página 8 que:

"La redacción vigente desde 2007 del transcrito artículo 27 es explícita al considerar que aquellos resultados que obtenga una empresa que no provengan del ejercicio de una actividad económica no son aptos para la dotación de la RIC"

A lo que añadimos nosotros que, igual de explícita o, más si cabe, resulta esta misma redacción, de este mismo precepto, cuando recoge, tras la modificación realizada por el Real Decreto Ley de 29 de diciembre de 2006 que se consideran beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, precisando, a partir del 1 de enero de 2.007, que se incluyen como tales los procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos.

A modo de CONCLUSIÓN: si con respecto a los inmuebles que han sido objeto de rehabilitación y posterior arrendamiento, ha sido reconocido expresamente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, la condición o carácter de inmovilizado material afecto a actividad empresarial de los mismos; y los beneficios procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos son aptos para dotar la Reserva para inversiones en Canarias. La enajenación del inmueble sito en la calle Triana realizada por mi representada en el ejercicio de 2.007, es generadora de beneficios que deben ser considerados como aptos para dotar la reserva para inversiones en Canarias.

- Vulneración del principio de confianza legítima.

Nuestro Tribunal Supremo, a través de números Jurisprudencia ha venido a acotar o delimitar, los requisitos que deben concurrir para que el Principio de Protección de la Confianza Legítima alcance virtualidad y resulte de aplicación a una situación determinada. Y estos son los tres siguientes:

Primero.

La existencia de un acto o comportamiento de los poderes públicos conocido por la persona interesada, generando una situación de confianza, que puede ser generada, tanto por el Poder Legislativo, como por el Poder Ejecutivo y Judicial. Además, para que tenga eficacia el principio de la protección de la confianza legítima, la persona interesada, tiene que tener conocimiento del acto o comportamiento de los poderes públicos que ha originado la situación de confianza.

Segundo.

Un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible para la persona interesada, provocando la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza.

Tercero.

En la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de su confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o comportamiento de los poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.

Tercero.

La resolución recurrida aborda la cuestión suscitada en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto en los siguientes términos:

"TERCERO: La primera cuestión que debe ser analizada por este Tribunal es la relativa a la posibilidad de dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias a partir de los beneficios obtenidos de la actividad de arrendamiento de inmuebles y de los ingresos obtenidos de la venta de uno de ellos, dado que los restantes ingresos no son discutidos por la recurrente.

Como punto de partida debe recordarse aquí el artículo 27 de la Ley 19/1994 , en su redacción dada por el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, que señala para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, lo siguiente:

1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

(...)

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicara a las dotaciones que en cada periodo impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, en los términos que reglamentariamente se determinen.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido:

a) El correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

b) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones regulada en este artículo.

c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas..."

Y, por su parte el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, establece en su artículo 5 , lo siguiente:

"(...)

2. No formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias:

(...)

e) El procedente de elementos patrimoniales no afectos a la realización de actividades económicas."

La redacción vigente desde 2007 del transcrito artículo 27 es explícita al considerar que aquellos resultados que obtenga una empresa que no provengan del ejercicio de una actividad económica no son aptos para la dotación de la RIC.

En este sentido, este criterio relativo a la imposibilidad de que aquellos resultados que obtenga una empresa que no provengan del ejercicio de una actividad económica sean aptos para la dotación de la RIO, ha sido mantenido reiteradamente por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones de 28 de septiembre de 2006 (RG 636/05), de 15 de febrero de 2007 (RG 4305/04), y 15 de septiembre de 2010 (RG 6901/2008). Reafirmando dicho criterio, el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de septiembre de 2014 (Rec. núm. 2892/2012) afirma:

"(...)es clara la necesidad de que en los establecimientos se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, o, lo que es lo mismo, que en ellos exista un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados.

Este es el criterio reiterado de la jurisprudencia de esta Sala, de la que son últimos ejemplos las Sentencias de 7 de abril , 6 y 22 de mayo de 2014 (recursos de casación 4079/20. 11, 314/2012 y 14/2012 , respectivamente)."

Una vez sentado lo anterior procede analizar en primer lugar si los ingresos obtenidos por el obligado derivados de los arrendamientos de los locales pueden considerarse como derivados de una actividad económica.

En este punto debemos tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley 35/2006, del IRPF , que en la redacción aplicable al ejercicio que ahora nos ocupa, señala:

"Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

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

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. 2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a). Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevará 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 cuanto a la necesidad de contar con persona y local para considerar como económica a la actividad de arrendamiento, hay que señalar que este Tribunal ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones, como en la resolución de 2 de junio de 2015 (RG.6320/2011), en el sentido de que contar con una persona contratada a tiempo completo y un local exclusivamente afecto en los que desarrolle la actividad son en cualquier caso requisitos necesarios para poder considerar una actividad de arrendamiento como económica si bien no suficientes si no existe carga y volumen de trabajo que justifique disponer de los mismos y sean considerados como meramente artificiales o aparentes.

Pues bien, en el presente caso la Inspección determina que:

"Respecto a los requisitos de local y empleado la Inspección ha puesto de manifiesto que el local destinado a la actividad coincide con el domicilio social de la entidad y era empleado en la llevanza de la administración de la entidad, no estando por tanto exclusivamente afecto a la actividad de arrendamiento. Con relación la existencia de empleado en la vida laboral de la empresa figuran tres contratos de trabajo, el administrador de la entidad que no tiene contrato laboral, un trabajador que se da de baja en junio de 2007 y la hija del administrador y de la soda mayoritaria de la entidad, que según ha podido comprobar la Inspección, durante el periodo de tiempo en el que supuestamente trabajaba para la entidad, se encontraba cursando estudios en Madrid (se da de alta en julio de 2007)".

Por tanto, coincidimos con la Inspección en que no queda acreditado que se cumplan dichos requisitos, aunque, aún considerando que dichos requisitos formales pudieran llegar a cumplirse, este Tribunal entiende, al igual que la Inspección, que no existe una carga de trabajo suficiente (se alquilan 2 inmuebles la mayor parte del año) como para que se disponga de un local exclusivo destinado a gestionar los arrendamientos y una persona contratada a tiempo completo. De esta manera cumpliría únicamente con los aspectos formales pero no con la finalidad y espíritu de la norma.

Por tanto, no podemos sino concluir que en ningún caso podemos considerar la actividad, de arrendamiento realizada como actividad económica.

Alega también la recurrente, que la actividad de arrendamiento no es la única que realiza la entidad, sino que debe tenerse en cuenta la realización de la actividad de rehabilitación de edificios. Es más, considera que la propia Inspección era conocedora de su realización desde las anteriores actuaciones inspectoras que desembocaron en la resolución del TEAR de Canarias de 26 de octubre de 2007, en la reclamación nº 35/02475/2005.

Pues bien, en dicha Resolución se expone lo siguiente:

"Respecto al periodo impositivo 2001:

Taoyo SL materializó la dotación de la RIC efectuada con cargo a los resultados del ejercicio 1995 adquiriendo y rehabilitando un inmueble situado en la calle Vieira y Clavijo número 7 esquina con calle Perdomo 18 de la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria. Regístralmente el local se dividió en cinco fincas, la 1 con entrada por calle Perdomo 18, con una superficie de 231,05 m² y dedicada a oficinas (allí estuvo el domicilio fiscal, y el resto, la 2, 3, 4 y 5 comunicadas entre sí, se dedicaron a la venta minorista.

El 19 de febrero de 2001 Taoyo firma un contrato de alquiler con uno de sus franquiciadores (R: Verino) por el que le cede a éste los locales 4 y 5 para que continuase con la actividad. En mayo de 2001 Taoyo causa baja del Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad de venta minorista, causándola al mes siguiente respecto la de promoción inmobiliaria. A 31 de diciembre de 2001 se observa que la actividad ejercida por Taoyo es la de tener alquilados los locales 4 y 5 e intentar arrendar el 2 y el 3 (el 1 era su domicilio fiscal según consta en la declaración presentada por el Impuesto sobre Sociedades el 9 de julio de 2002).

Independientemente de que la entidad contaba con persona contratada y local, el Tribunal no por esa razón sino por la de provenir los locales arrendados de una rehabilitación considera tanto la materialización como el mantenimiento de la inversión cumplidos. Resumidamente la rehabilitación equivale a promoción inmobiliaria y el tribunal en estos casos cuando los inmuebles son destinados al arrendamiento cualquiera que sea su número les da el carácter de inmovilizado afecto a una actividad empresarial".

Reclama la interesada que si el beneficio relativo a la RIC fue en su momento considerado como correcto por el TEAR de Canarias cuando la reclamante rehabilitó el edificio ubicado en la calle Viera y Clavijo, esquina calle Perdomo, y posteriormente lo destinó al arrendamiento, no puede llegar a comprender que se cuestione la RIC en el presente expediente cuando se trata del edificio sito en la Calle Triana, nº 2, que también fue objeto de adquisición, posterior rehabilitación y finalmente se afectó a la actividad de arrendamiento.

Al respecto hemos de traer a colación la contestación dada por la Inspección a esta manifestación ya alegada ante la misma;

"El Tribunal considera correctamente materializada las dotaciones efectuadas no por la existencia de local y empleado (no llega a analizarse si existe una carga de trabajo suficiente) sino por provenir los inmuebles arrendados de una actividad de rehabilitación, equivalente a la promoción inmobiliaria. Sin embargo las circunstancias de la entidad respecto de los periodos a los que se refiere el Tribunal se han modificado. En ese momento la entidad se dedicaba a la rehabilitación de edificios para posteriormente alquilarlos, sin embargo, esa actividad no se ha mantenido en el tiempo. Tras la adquisición y rehabilitación de los inmuebles de la calle Vieira y Clavijo y en la calle Domingo J Navarro (materialización de la RIC de 1995 y 1997) y la compra del local comercial en Triana (alquilado en el año 2004) el obligado tributario no ha realizado ninguna otra adquisición o rehabilitación de locales para afectarlos a la actividad. La realización de una actividad económica requiere no solamente la ordenación por cuenta propia de factores productivos sino también una trayectoria continuada en el tiempo, no pudiendo tener dicha consideración actuaciones puntuales de la entidad. La habitualidad en el desarrollo de la actividad es una exigencia que se deduce claramente del artículo 1 del Código de Comercio para considerar la existencia de la condición de comerciante o empresario".

Efectivamente observamos que el TEAR de Canarias consideró en su Resolución de 2007 que la entidad ejercía una actividad económica, no porque hubiese constatado que contaba con personal y local afecto, sino porque equiparaba la actividad de rehabilitación que estaba realizando con la de promoción.

Sin embargo, la situación en la actualidad es otra. En nuestro caso concreto ya no realiza actividad de rehabilitación alguna, sino únicamente de arrendamiento.

No puede aceptarse la tesis de la recurrente en el sentido de entender que habiendo desempeñado en el pasado una actividad de rehabilitación de inmuebles con la finalidad de arrendarlos, ello determine la existencia de actividad económica en sede de la entidad durante toda la existencia de ésta sin necesidad de probar el desarrollo de la misma.

En los periodos en que se efectuó la promoción/rehabilitación si podríamos hablar de la realización de una actividad económica, pero que concluyó al finalizar las obras, por lo que a los efectos de determinar si en el periodo comprobado realizaba una actividad económica, se deben examinar las actividades efectuadas, no pudiendo dar por sentado que por el hecho de haber realizado previamente la actividad de rehabilitación, durante

toda la vida económica la entidad, y en este caso concreto 6 años después, siga ejerciendo dicha actividad sin ni siquiera justificarse de alguna manera.

Y en el presente caso, del procedimiento inspector desarrollado se desprende la no concurrencia de una auténtica actividad económica en sede de la entidad recurrente en el periodo comprobado, por cuanto hemos visto que la actividad de arrendamiento no tiene la consideración de actividad económica.

Por tanto, no podemos sino desestimar las alegaciones de la interesada.

CUARTO: Al hilo de la alegación anterior, la recurrente señala que la Inspección ha vulnerado la doctrina de los actos propios y los Principios de confianza legítima y buena fe, porque entiende que si el TEAR de Canarias en su resolución de 26 de octubre de 2007 en la REA nº 35/02475/2005 (y que tuvo por objeto las actuaciones inspectoras llevadas a cabo al mismo contribuyente respecto de los ejercicios 1998 a 2001) ya se había pronunciado reconociendo la existencia -en el ejercicio 2001- de actividad económica de promoción inmobiliaria derivada de la rehabilitación de un Inmueble, tal circunstancia debiera determinar el que también dicha actividad de promoción inmobiliaria le fuera reconocida en el ejercicio ahora comprobado (2007).

Sobre la doctrina de los actos propios se ha referido el Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de 12/11/2014 (rec. Casación 1881/2012) en el siguiente sentido:

"Este Tribunal se ha pronunciado sobre la cuestión que centra el presente motivo casacional, véase al efecto la sentencia de 4 de noviembre de 2013 (RC 3262/2012). En dicha ocasión dijimos que: "(...)la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, - de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común . (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 ,.FJ 7°).

(...)"

El principio que está presente en la sentencia transcrita parcialmente es el venire contra factum proprium non valet, concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima. Una misma y única realidad no puede dar lugar, o no debería de dar, a respuestas contradictorias.

Resulta también relevante la delimitación que se contiene en el sentido de que el acto propio no sólo se manifiesta expresamente, sino incluso puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos. "El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad-aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio, de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no .pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen". La fuerza vinculante de estos actos le vendría dada por los principios de buena fe, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, "Pues las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase él. artículo 3.1,

párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º)".

Ahora bien, esta doctrina parte de dos presupuestos inequívocos y necesarios.

Uno, que el acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue de futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora. La LGT, art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección -busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación, por un lado; pero por otro la actuación inspectora se extiende también a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario, con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.

Otro presupuesto radica en que la anterior doctrina transita sobre un elemento sustancial para el acogimiento de la doctrina de los actos propios, cual es que no existan datos nuevos, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones para desterrar situaciones anómalas, conflictos en la aplicación de la ley o simulación, contó con la totalidad de los datos ni hubo elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieron a posteriori hechos con relevancia determinante."

En el presente caso, volvemos a reiterar lo dicho en el Fundamento anterior, en el sentido de hacer hincapié en que las condiciones de la entidad en los periodos comprobados no son las mismas. En el año 2001 la entidad ejercía la actividad de rehabilitación mientras que en el 2007 únicamente se dedica al arrendamiento de locales. No se puede sin más trasladar lo comprobado hace 6 años al momento actual, dado que las circunstancias han variado sustancialmente.

Procede por tanto desestimar las alegaciones de la interesada."

Como se expone en la misma, el TEAR de Canarias en su resolución de 26 de octubre de 2007, reclamación 35/02475/2005, respecto del ejercicio 2001 declaró: "El Tribunal no por esa razón sino por la de provenir los locales arrendados de una rehabilitación, considera tanto la materialización como el mantenimiento de la inversión cumplidos".

Resumidamente la rehabilitación equivale a promoción inmobiliaria y el Tribunal en estos casos cuando los inmuebles son destinados al arrendamiento, cualquiera que sea su número, les da el carácter de inmovilizado afectos a una actividad empresarial.

Dicha resolución es firme.

Y el propio TEAC reconoce (en la pág. 12) que el edificio Triana nº 2, también fue objeto de adquisición, posterior rehabilitación y finalmente se afectó a la actividad de arrendamiento, aunque después deniegue la pretensión actora porque esa actividad - la de rehabilitación - no se ha mantenido en el tiempo no pudiendo "tener dicha consideración actuaciones pendientes."

Ha de recordarse que el Edificio Triana nº 2 fue sometido a un proceso de rehabilitación que se extendió durante los años 2002 a 2004, posteriormente arrendado en 2005 y enajenado en 2007.

Y si el TEAR declara:

- a) Que la rehabilitación equivale a promoción inmobiliaria y
- b) Que en estos casos, cuando los inmuebles son destinados al arrendamiento tienen carácter de inmovilizado afecto a una actividad empresarial, siendo aptos los beneficios procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos para dotar la RIC, la enajenación del inmueble sito en la calle Triana nº 2, también es apta para dotar la RIC, contraviniendo con su criterio, ante una situación igual, el TEAC el principio de confianza legítima pues la Administración no puede adaptar decisiones que resulten contrarios a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en sus resoluciones, más aún cuando estos son explícitos, como ocurre con la resolución del TEAR, máxime cuando las dos situaciones conocidas por la Administración son idénticas, pues de esta manera vulnera el principio de confianza legítima.

Y es que la seguridad jurídica comprende, como afirma la doctrina, igualmente la protección de las expectativas legítimas, puesto que si en un determinado supuesto se produce un cambio impredecible para el contribuyente por modificarse la línea de actuación de los poderes públicos, éste podría provocar una conculcación de sus expectativas legítimas, e incluso lesionarse derechos adquiridos en virtud de norma

Así, no debe olvidarse que el art. 3 de la Ley 30/1992 recogía que "Las Administraciones públicas (...) deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima". Como expresa la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999 de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, con la reforma "se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del CC. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente.

Hoy, el principio aparece recogido en el art. 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Sector Público Estatal como "Principios Generales de Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional."

A tal efecto el Alto Tribunal ha declarado "Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [...] sin que después puedan alterarla de manera arbitraria [...]. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (RC 470/11, FJ 7º)" (STS de 4 de noviembre de 2013, RC 3262/2012, FJ 2.º). Véanse asimismo las SSTs de 18 de noviembre de 2013, RC 6386/2011; de 6 de marzo de 2014, RC 2171/2012 y de 24 de febrero de 2016, RC 4044/2014.

La SAN de 17 de abril de 2019, rec.866/2016, declara que en el litigio que resuelve "las circunstancias que concurren (...) parecen el paradigma de la transgresión del principio de confianza legítima" (FJ 6º). "Tal y como se ha entendido la confianza legítima, se vincula al principio de seguridad jurídica y adquiere un rango de relevancia equiparable al de legalidad. En determinadas circunstancias, como es el caso, es la seguridad jurídica la que prima sobre la legalidad ordinaria"(FJ 6º). "El principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima (...) adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978...(.) Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente" (FJ 7º).

Con arreglo a la citada Jurisprudencia es claro que la Administración ha conculcado dicho principio dado que la creencia del administrado se sustentaba en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas, siendo digna de protección la situación del administrado que legítimamente se ha fiado de la Administración.

Procede, en suma, la estimación íntegra del recurso.

Cuarto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA condena en costas a la Administración, con arreglo al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto

Y EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY,

la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad TAOYO, S.L. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de mayo de 2017, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, reconociéndose:

Primero.

que la parte actora, realiza la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, pues sobre los mismos realiza una previa actuación de rehabilitación, para destinarlos con posterioridad al arrendamiento.

Segundo.

que, por las razones invocadas en el punto anterior y tal y como fue reconocido por el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional en la primera de sus Resoluciones, dichos inmuebles tienen el carácter o naturaleza de inmovilizado afecto a la actividad empresarial.

Tercero.

que, al tener la naturaleza de inmovilizado material afecto a la actividad empresarial, de conformidad con la normativa vigente, los beneficios que se generen con la enajenación de dicho inmovilizado, deben considerarse aptos para la dotación a la Reserva para inversiones en Canarias.

Cuarto.

y que con el presente procedimiento se vulnera el Principio de Confianza Legítima.

Con imposición de costas a la Administración.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.