

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085700

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 831/2022, de 23 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 603/2019

SUMARIO:

Regímenes tributarios especiales por razón del territorio Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Arrendamiento de inmuebles. El obligado tributario dotó una RIC en los ejercicios objeto de recurso, pero la Inspección entendió que «no había quedado probado el carácter de actividad económica del arrendamiento de inmuebles que está efectuando la sociedad», por lo que la sociedad no tenía derecho a la RIC ni al tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión. El TEAR estimó el recurso por su falta de motivación respecto de la cuestión examinada (existencia o no de actividad económica de arrendamiento). Por su parte, el TEAC estimó el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria limitándose a reproducir lo resuelto por la Inspección. A juicio de la Sala el debate se centra en el cumplimiento del segundo de los requisitos previstos en el artículo 25 de la LIRPF, es decir, la existencia de un contrato de trabajo a tiempo completo y con el objeto de gestionar la actividad de arrendamiento de inmuebles. Considera la Audiencia que no se ha cuestionado la existencia del contrato de trabajo, como acertadamente indica el TEAR, pues a los meros efectos fiscales, la Administración puede sostener que el contrato de trabajo es simulado pero no es lo que ha ocurrido en el caso de autos, el actuario nunca ha discutido la existencia real de un contrato de trabajo, lo que sostiene es que la «carga de trabajo» existente no justifica la contratación. Ahora bien, la ausencia real de «carga de trabajo» no puede ser examinada en abstracto, sino que debe ser analizada en cada caso concreto. [Vid., SAN, de 15 de febrero de 2019, recurso nº 145/2017 (NFJ073395)]. Por tanto, una cosa es que el trabajador contratado a tiempo completo esté infrautilizado -que es lo que puede ocurrir en el caso de autos- y otra muy distinta que su contratación, atendiendo al volumen de la actividad, no sea necesaria. Cobra así sentido el razonamiento del TEAR cuando indica que «el concepto de carga de trabajo no debe estar asociado en modo alguno a circunstancias tales como la de permanencia o no de un trabajador en un determinado centro de trabajo sino, fundamentalmente en sus dos manifestaciones: parque inmobiliario arrendado o en expectativa de arrendarse y el dinamismo que ello conlleve». Elementos que no son analizados por la Inspección. La Sala resalta que, como afirmaba el TEAR, no se conocen con exactitud «los inmuebles afectos a la actividad (salvo que la actuante -que tampoco se dice- considere solo afectos los inmuebles efectivamente arrendados), como tampoco si los afectos, pero no arrendados, se encuentran o no en expectativa de que pudieran ser alquilados (anuncios en prensa, por ejemplo). Pero es que también se guarda absoluto silencio respecto de las características de los contratos de arrendamiento extendidos: su número, duración, forma de pago, etc.». Y es que si se analiza el informe de disconformidad se puede ver que hay facturas relativas a viviendas que no se contienen entre las que se arrendaron entre 2009 y 2011. En conclusión, a juicio de la Sala tiene razón el TEAR cuando afirma que si al final la base por la que de rechaza el beneficio fiscal es la ausencia de carga suficiente de trabajo, los datos que aporta la Inspección en este caso son insuficientes. Finalmente, recuerda la Sala que, acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos por el art 25 LIRPF, la carga de probar la inexistencia de actividad económica corresponde a la Administración y lo que el TEAR le está diciendo a la Inspección, con razón, es que no ha aportado hechos suficientes para defender de una forma coherente su postura.

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.

Ley 58/2003 (LGT), art. 16.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000603 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 10618/2019

Demandante: F. MENDIZABAL PEREZ PONS SL

Procurador: D^a. MATILDE MARÍN PÉREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintitrés de febrero de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 603/2019, seguido a instancia de F. MENDIZABAL PEREZ PONS SL, que comparece representada por el Procurador D^a. Matilde Marín Pérez y asistido por Letrado D. Esteban Ramos Pérez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (RG 2988/2018); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 403.347,03 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 24 de julio de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 23 de diciembre de 2019. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 23 de enero de 2020.

Tercero.

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 25 de junio y 6 de julio de 2020. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 9 de febrero de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2018 (RG 2988/2018), interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, estimando el recurso de alzada contra la Resolución del TEAR de Canarias de 30/11/2017, en relación con el IS ejercicios 2009 a 2011.

Segundo. Sobre el fondo de asunto.

A.- El obligado tributario dotó una RIC en los ejercicios y por los importes declarados en el Acuerdo de liquidación. El equipo de Inspección entendió que " no había quedado probado el carácter de actividad económica del arrendamiento de inmuebles que está efectuando la sociedad", por lo que la sociedad no tenía derecho a la RIC ni al tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión.

El TEAR estimó el recurso.

El TEAC estimó el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria

B.- Nos encontramos, esencialmente, ante un problema de prueba, por lo que procede exponer los hechos en los que la Inspección basa la regularización, para decidir si la valoración de los elementos de prueba lleva a la conclusión a la que ha llegado la Administración.

Consta que hasta el año 2010, la empresa prestaba servicios de arquitectura -en 2011 no tiene ingresos por tal concepto- y que durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011 tenía ingresos derivados de inmuebles afectos a la RIC -p. 6 del acta-. Los descritos por la Inspección son únicamente los que se alquilaron entre 2009 y 2011.

El domicilio fiscal en la C/ Aguadulce. En dicho domicilio se personó la Inspección sin que nadie abriese la puerta, en dos ocasiones.

Unos días después el agente tributario se personó en el domicilio del único empleado de la entidad. Dicho trabajador confirmó que trabajaba para la sociedad y dio la dirección de la oficina, pues se había cambiado su ubicación. Indicó que se dedicaba a la gestión de las viviendas de alquiler, comprobar la domiciliación bancaria. Indicó el horario de trabajo y manifestó que las relaciones con los clientes se gestionaban por su jefe.

La Inspección se personó por tres veces en el nuevo domicilio sin que el trabajador se encontrase en la dirección indicada. Finalmente, la Inspección coincidió con el trabajador y examinó la oficina, así como la actividad realizada por el trabajador.

La Inspección concluyó que no existía una carga de trabajo real para tener contratado a un trabajador. Literalmente se razona que para hacer el trabajo realizado " ¿..necesita estar contratado 40 horas a la semana".

En la p. 25 del Acuerdo se razona que no existe carga de trabajo suficiente., asumiendo como propios los razonamientos de la Inspección.

C.- Como el TEAR anuló la liquidación, conviene conocer las razones por las que discrepó de la Inspección.

Razona el TEAR que la Inspección se ha limitado a describir los inmuebles arrendados en el periodo 2009 a 2011, pero no dice nada sobre " los inmuebles afectos a la actividad (salvo que la actuante -que tampoco se dice- considere solo afectos los inmuebles efectivamente arrendados), como tampoco si los afectos pero no arrendados se encuentran o no en expectativa de que pudieran ser alquilados (anuncios en prensa, por ejemplo). Pero es que también se guarda absoluto silencio respecto de las características de los contratos de arrendamiento extendidos: su número, duración, forma de pago , etc".

De hecho, se razona, la Inspección se ha centrado únicamente en la escasa carga de trabajo, sin cuestionar en ningún momento " la existencia de un contrato a jornada completa". Y concluye el Tribunal que " el concepto de carga de trabajo no debe estar asociado en modo alguno a circunstancias tales como la de permanencia o no de un trabajador en un determinado centro de trabajo sino, fundamentalmente en sus dos manifestaciones: parque inmobiliario arrendado o en expectativa de arrendarse y el dinamismo que ello conlleva".

Por ello, concluye " lo anterior nos lleva a acordar la anulación de la liquidación practicada por su falta de motivación respecto de la cuestión examinada (existencia o no de actividad económica de arrendamiento), lo cual hace innecesario formular pronunciamiento alguno respecto de la aplicabilidad en el ejercicio 2011 del tipo de gravamen reducido aplicable a las empresas de reducida dimensión".

El TEAC, se limita a decir que no comparte el criterio del TEAC y reproduce los argumentos dados por la Inspección.

D.- La Sala, valorando la prueba efectuada, llega en el presente caso a las siguientes conclusiones:

1.- Tiene razón el TEAR cuando afirma que al analizar la concurrencia de los requisitos exigidos por el art. 25 de la LIRPF, no se sabe muy bien si se están cuestionando los dos o solo uno de ellos. Las actuaciones

inspectoras no son muy claras en este punto, pero, en todo caso, del hecho de que en la oficina existiesen archivos del titular de la sociedad no cabe deducir que el centro de trabajo no estuviese destinado de forma exclusiva a la gestión de los arrendamientos.

2.- El debate, por lo tanto, se centra en el cumplimiento del segundo de los requisitos, es decir, la existencia de un contrato de trabajo a tiempo completo y con el objeto de gestionar la actividad de arrendamiento de inmuebles.

a.- Quiere realizar la Sala, con el TEAR, una primera afirmación. No se ha cuestionado la existencia del contrato de trabajo, como acertadamente indica el TEAR, como se dice en la p. 7 de la Resolución del TEAR y puede deducirse de la lectura de las actas " tampoco ha cuestionado en ningún momento la actuante la existencia de un contrato a jornada completa". Ciertamente, a los meros efectos fiscales, la Administración puede sostener que el contrato de trabajo es simulado - art 16 LGT-, pero no es lo que ha ocurrido en el caso de autos, el actuario nunca ha discutido la existencia real de un contrato de trabajo, lo que sostiene es que la "carga de trabajo" existente no justifica la contratación.

b.- La ausencia real de "carga de trabajo" no puede ser examinada en abstracto, sino que debe ser analizada en cada caso concreto.

En esta línea, en nuestra SAN (2ª) de 15 de febrero de 2019 (Rec. 145/2017), hemos dicho que " las afirmaciones de la Administración se fundan en una escasa carga de trabajo que no justificaría la existencia de empleado y local en la actividad de arrendamiento, pro que no cuantifica ni se basa en parámetros objetivos".

Y es que debe realizarse una precisión a lo razonado por el TEAC. En efecto, una cosa es que el trabajador contratado a tiempo completo, si se nos permite la expresión, esté infrautilizado -que es lo que puede ocurrir en el caso de autos- y otra muy distinta que su contratación, atendiendo al volumen de la actividad, no sea necesaria.

Cobra así sentido el razonamiento del TEAR cuando indica que " el concepto de carga de trabajo no debe estar asociado en modo alguno a circunstancias tales como la de permanencia o no de un trabajador en un determinado centro de trabajo sino, fundamentalmente en sus dos manifestaciones: parque inmobiliario arrendado o en expectativa de arrendarse y el dinamismo que ello conlleve". Elementos que no son analizados por la Inspección.

En este sentido, es relevante destacar con el TEAR que, como hemos dicho, no se conocen con exactitud " los inmuebles afectos a la actividad (salvo que la actuante -que tampoco se dice- considere solo afectos los inmuebles efectivamente arrendados), como tampoco si los afectos, pero no arrendados, se encuentran o no en expectativa de que pudieran ser alquilados (anuncios en prensa, por ejemplo). Pero es que también se guarda absoluto silencio respecto de las características de los contratos de arrendamiento extendidos: su número, duración, forma de pago , etc".

Y es que si analizamos el informe de disconformidad podemos ver que hay facturas relativas s viviendas que no se contienen entre las que se arrendaron entre 2009 y 2011. Así, por ejemplo, en la p. 5 se hace referencia a facturas referentes a la vivienda 110, a la vivienda 109, garaje 39 de Aguadulce, trastero 36 de Aguadulce, etc. Hay pues, como razonadamente indicó el TEAR otros inmuebles y respecto de ellos no se sabe si están arrendados u ofrecidos en el mercado para arrendamiento, etc. Sencillamente porque la Inspección se limitó a describir los que efectivamente se arrendaron entre 2009 y 2011, pues centró en sostener que dado que el trabajador "trabajaba poco" no existía carga de trabajo que justificase su contratación.

Tiene por ello, en nuestra opinión, razón el TEAR cuando afirma que si al final, la base por la que de rechaza el beneficio fiscal es la ausencia de carga suficiente de trabajo, los datos que aporta la Inspección en este caso son insuficientes. Repárese en que acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos por el art 25 del TRIRPF, la carga de probar la inexistencia de actividad económica corresponde a la Administración y lo que el TEAR le está diciendo a la Inspección, con razón, es que no ha aportado hechos suficientes para defender de una forma coherente su postura.

Procede, por todo ello, estimar la demanda y anular la resolución recurrida.

Tercero. *Sobre las costas.*

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D Dª. Matilde Marín Pérez, en nombre y representación de F. MENDIZABAL PEREZ PONS SL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (RG 2988/2018), la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho,

en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Segundo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.